

Universidad de Chile
Facultad de Economía y Negocios
Escuela de Sistemas de Información y Auditoría



TRIBUTACION DE LA EXPLOTACION DE LOS BIENES RAICES AGRICOLAS

Seminario para optar al Título de Ingeniero en Información y Control de Gestión

Autor: Carolina Tamara Pino Tapia

Director Seminario: Juan Daniel Rojas Carrazana

Primavera 2006
Santiago, Chile.

Dedico el presente seminario a mis Padres, Pilar y Coto, por la comprensión y apoyo incondicional en todo mi camino universitario, por ser los pilares de mi crecimiento tanto personal como profesional, y por el cariño entregado en aquellos momentos de aflicción y angustia, además de contribuir con el apoyo económico para terminar mis estudios superiores. Gracias a mi hermano Rodrigo y familia (Paola y Matías) por aquellas noches en que no me dejaban dormir y aquellos “intrañables” llantos de “matius” y por su puesto, también te agradezco a ti, Esteban, por tu amor, tu incondicional apoyo, tu fe en mí, tu paciencia y por ayudarme a estar en el lugar en que me encuentro ahora. Has sido muy importante para mí...

Muchas Gracias, y este seminario va dedicado a ustedes...

Agradezco a mi profesor guía, Don Juan Rojas Carrazana, por ayudarme a encaminar mi trabajo y así poder concluir el seminario de una manera adecuada. Además, agradezco a Don Iván Orellana, que aunque me hizo sufrir en Tributaria, colaboró desinteresadamente en otorgarme información necesaria para la realización de este seminario, y a todas aquellas personas que contribuyeron a la realización de este seminario.

Y finalmente agradezco a Dios, pues sin sus fuerzas tampoco sería quien soy ahora...

INDICE

I. INTRODUCCION	5
II. ANTECEDENTES Y CONCEPTOS.....	10
A. Conceptos Agrícolas y Pecuarios:	10
B. Conceptos Forestales:	12
III. NORMAS ESTABLECIDAS EN EL REGLAMENTO DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA, CONTENIDO EN EL DECRETO SUPREMO DE HACIENDA N° 1.139 DE 18/12/90.	14
IV. ANÁLISIS DE DISPOSICIONES LEGALES ESTABLECIDAS EN EL REGLAMENTO DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA, CONTENIDAS EN EL DECRETO SUPREMO DE HACIENDA N° 1.139.DEL AÑO 1990.....	18
V. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS CUENTAS MÁS USADAS EN LA CONTABILIDAD AGRÍCOLA.....	25
A. Activo Realizable:	27
B. Activo Inmovilizado:.....	31
C. Régimen Simplificado:	36
VI. ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA AGRÍCOLA EN BASE A LAS CIRCULARES E INSTRUCCIONES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.	38
Forma de Determinar la Renta Afecta a los Impuestos Anuales a la Renta, de los Contribuyentes que Posean o Exploten Bienes Raíces Agrícolas.....	38
VII. ALCANCE DE LA OBLIGACIÓN DE TRIBUTAR O DECLARAR, SOBRE LA RENTA EFECTIVA DETERMINADA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA. ..	45

A. Forma de Determinar el Límite Anual de Ventas de 8.000 Unidades Tributarias Mensuales, del Empresario Individual, Sociedades de Personas, Comunidades, Cooperativas, y Otras Personas Jurídicas que no sean Sociedades Anónimas.....	46
B. Concepto de Relación para los Efectos de Determinar el Límite Anual de Ventas de 8.000 U.T.M., a que se Refieren los Incisos Sexto y Séptimo de la letra b) del N° 1 del Artículo 20 de la Ley de la Renta.....	51
C. Información que debe Proporcionar el Contribuyente que por Efecto de las Normas de Relación quede Obligado a Declarar sus Impuestos sobre Renta Efectiva.	55
D. Aplicación del Artículo 20 N°1, Letra b) de la Ley de la Renta, Mediante el Desarrollo de Casos Prácticos.	58
VIII. SITUACIONES DE VENTA, ARRENDAMIENTO, SUBARRENDAMIENTO Y MEDIERIA DE UN BIEN RAÍZ AGRÍCOLA.	74
A. Enajenación de un Bien Raíz Agrícola	74
B. Arrendamiento de un Bien Raíz Agrícola	75
C. Situación Tributaria en los Contratos de Medierias o Aparcerias.	77
IX. SISTEMA DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA SIMPLIFICADA.....	78
A. Contribuyentes Agricultores que se Pueden Acoger al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.....	79
B. Contribuyentes que No se Pueden Acoger al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.....	79
C. Registro en que se debe llevar el Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.	80
D. Registros o Documentación que Servirán para Acreditar las Anotaciones Efectuadas en el Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.	80
E. Tributación que Afecta a la Base Imponible de la Primera Categoría Determinada Mediante el Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.....	81
F. Obligaciones Tributarias de las cuales estarán Liberados los Contribuyentes Agrícolas que se Acojan al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.	82
G. Fecha a Partir de la cual los Contribuyentes Agricultores podrán Ingresar al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.	83
H. Retiro del Régimen de Contabilidad Agrícola Simplificada.	85
X. ASPECTOS DE LA ACTIVIDAD FORESTAL	86

XI. EXPLOTACIÓN DE BOSQUES	90
A. Régimen de Fomento Forestal Decreto Ley N° 701 del año 1974.....	90
B. Calificación de Terrenos Forestales	91
C. Planes de Manejo	92
D. Incentivos a la Actividad Forestal.....	93
E. Sanciones.....	96
F. Disposiciones Generales.....	100
XII. A CONTINUACIÓN SE SEÑALAN LAS MODIFICACIONES A LA LEY DE BOSQUES, CUYO TEXTO FUE FIJADO POR EL DECRETO NÚMERO 4.363, DE 1931, DEL MINISTERIO DE TIERRAS Y COLONIZACIÓN:	101
XIII. ANÁLISIS DE ALGUNAS DE LAS DISPOSICIONES QUE ESTABLECE EL RÉGIMEN DE FOMENTO FORESTAL, CONTENIDO EN EL DECRETO LEY N° 701 DEL AÑO 1974.	104
A. Terrenos Afectos a las Disposiciones del Decreto Ley N° 701.	104
B. Actividades Sujetas al Régimen de Beneficio del Decreto Ley N° 701.	105
C. Inexpropiabilidad de los Terrenos de Aptitud Preferentemente Forestal.	105
D. Calificación de los Terrenos como de Aptitud Preferentemente Forestal.....	106
E. Incentivos que Establece el Decreto Ley N° 701.....	108
F. Forma de Determinar las Rentas Provenientes de la Actividad Forestal.	115
G. Infracciones y Sanciones Establecidas en el Decreto Ley N° 701.....	116
H. Procedimiento Judicial en Relación a las Infracciones y Sanciones del Decreto Ley N° 701.....	121
I. Causales de Término de los Beneficios Tributarios del Decreto Ley N° 701.....	122
XIV. LEY N°19.561 DE 1998 QUE MODIFICA EL D.L.701 DE 1974, SOBRE FOMENTO FORESTAL.....	124
Incentivos Tributarios que Establece la Ley N° 19.561.....	127
XV. CONCLUSIONES	129

I. INTRODUCCION

El presente seminario tiene por finalidad explicar y facilitar el entendimiento de las normas tributarias que rigen tanto la actividad agrícola como forestal en nuestro país, pretendiendo obtener un panorama más claro acerca de la legislación tributaria vigente que afecta a estos dos importantes sectores de la economía nacional.

La elección del tema atiende principalmente a la gran importancia que tiene la actividad agrícola y forestal en términos económicos, productivos, de empleo, culturales y tributarios que representan estos sectores, tanto para el estado a través del aporte que significan para el presupuesto nacional, como para los particulares a través de las inversiones cada vez más frecuentes debido a su rentabilidad, ya sea por las ventajas comparativas que ofrece nuestro país, como por la gran demanda que existe por los productos derivados de estas actividades, por parte de las economías extranjeras, especialmente de pactos comerciales del Asia Pacífico (APEC), de América del Norte (NAFTA), de Europa (UE) y de Sudamérica (Merco Sur).

Para comenzar el análisis de la legislación tributaria agrícola, es necesario previamente realizar algunas consideraciones de orden general, que permitan conocer la importancia del sector agropecuario en la economía chilena y por ende su ingerencia en los aportes que realiza al presupuesto nacional, a través de nuestro actual sistema tributario.

La actividad agropecuaria chilena en las últimas dos décadas ha pasado de un estado casi generalizado de estancamiento a un ritmo vertiginoso de crecimiento en la producción, que además de mostrar una gran diversidad, ha logrado un alto grado de competitividad, mostrando una singular habilidad tanto para abastecer los requerimientos del mercado nacional como para conquistar el mercado externo, creándose un lugar en el área norteamericana (Nafta); en la Comunidad Económica Europea y en el extremo oriente (Apec).

Los parámetros económicos imperantes en la actualidad, han permitido movilizar un vigoroso flujo de inversiones y tecnología hacia el medio rural, con mayor capacitación laboral, especialización, y un sustantivo mejoramiento en los ingresos de mano de obra rural, al punto que se ha comenzado a revertir el tradicional movimiento migratorio campo ciudad en el cinturón frutícola del país, que si bien, inicialmente se localizaba en la parte norte de la zona agrícola mediterránea, hoy se extiende hacia el norte subtropical y a invadir el dominio de la agricultura comercial mixta, extendiéndose desde el valle de Copiapó por el Norte hasta los llanos de La Unión y Río Bueno por el Sur.

En efecto, la agricultura y ganadería nacionales permiten un abastecimiento casi total de trigo, maíz, remolacha azucarera, maravilla, raps, cereales (cebada, centeno, arroz), diversas leguminosas, papas, amplia variedad de frutas y hortalizas, carnes de diversos tipos (bovina, porcina, ovina, caprina y avial) y leche, lo que demuestra un marcado proceso de modernización en los rubros más tradicionales e importantes de la actividad agropecuaria. Indudablemente es el sector frutícola el más dinámico de la agricultura nacional y el que devela mayores proyecciones, por cuanto tras la fruta, debieran irse engrosando cada vez más las exportaciones de hortalizas, ambas producciones que están netamente orientadas al mercado externo, sacando partido de sus ventajas naturales, por encontrarse en óptimas condiciones para abastecer de frutas y hortalizas frescas a las zonas de alto poder adquisitivo en pleno invierno del Hemisferio Norte, lo que de paso permite generar una creciente producción para ocupar mano de obra calificada, alta tecnología, frigoríficos, camiones, puertos, barcos y aeronaves.

En lo que respecta al comercio exterior, en el año 2005 el sector alcanzó varios record, el saldo en la balanza comercial de productos silvoagropecuarios se empinó por sobre los US\$ 6.000 millones, las exportaciones llegaron a US\$ 7.907 millones y las importaciones totalizaron US\$ 1.836 millones. Los envíos agrícolas, pecuarios y forestales experimentaron crecimientos de 3,3%, 29,2% y 3,0%, respectivamente. Las exportaciones pecuarias lideraron el crecimiento, éstas representan sólo el 10% del valor de los embarques sectoriales, con US\$ 775 millones. Las exportaciones agrícolas son el 51% y acumularon

US\$ 4.003 millones y las forestales ascendieron a US\$ 3.102 millones, con una participación de 39% en el total de exportaciones silvoagropecuarias.

En el ámbito del empleo, actualmente la fuerza de trabajo agrícola oscila entre 821 mil personas, en trimestres de alta ocupación, y 709 mil personas, en el punto mínimo de la fase estacional. Y, en lo que se refiere a la tasa de desempleo, se ha mantenido persistentemente por debajo de la media nacional, exhibiendo un nivel de 4,5% en el trimestre septiembre – noviembre del año 2004, por lo que se puede señalar que Chile ya es una potencia agroalimentaria puesto que se esta exportando por sobre los US\$8 mil millones y al 2009 se puede alcanzar los US\$10 mil millones.

Para alcanzar los objetivos propuestos en el seminario, he dividido el presente trabajo, analizando en forma separada la legislación tributaria referente a la actividad agrícola, de la referente a la actividad forestal, en atención a que son temas extensos y que tienen distintas leyes especiales que las regulan, además de señalar claramente la bibliografía y el índice que hacen referencia a lo anterior.

El título I, contiene la introducción, en la cual se señala la finalidad y los motivos que se tomaron en cuenta para elegir y analizar el tema de la Tributación Agrícola y Forestal en Chile, además se describe someramente lo tratado en cada título.

En el título II, referente a los antecedentes y conceptos, se plantean una serie de definiciones y datos de carácter tributario, agrícola, pecuario, y forestal, que pretenden ilustrar al lector del presente seminario, a fin de facilitar su entendimiento.

El título III, contiene las normas establecidas en el Reglamento de Contabilidad Agrícola, contenido En el Decreto Supremo de Hacienda Nº 1.139 de 18/12/90.

El título IV, se refiere al análisis de la legislación tributaria agrícola, el cual teniendo como base las leyes señaladas en el título anterior y las circulares e instrucciones del Servicio de Impuestos internos, se estudian todos los aspectos referentes a la tributación agropecuaria,

constituyéndose este título en la parte central del tema, en lo que respecta a la tributación agropecuaria.

El título V, señala el tratamiento contable de las cuentas más usadas en la contabilidad agrícola.

El título VI, realiza un análisis de la legislación tributaria agrícola en base a las circulares e instrucciones del servicio de Impuestos Internos.

El título VII, se refiere al alcance de tributar o declarar, sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

El título VIII, señala aquellas situaciones de venta, arrendamiento, subarrendamiento, y mediería de un bien raíz agrícola.

El título IX, hace referencia al sistema de contabilidad agrícola simplificada.

El título X, se refiere a los aspectos generales de la actividad forestal, describiendo someramente en que consiste dicha actividad y la importancia económica que ésta tiene para el país.

El título XI, contiene las disposiciones legales que rigen la tributación de la actividad forestal, especialmente el régimen de fomento forestal, decreto ley N° 701.

El título XII señalan las modificaciones a la Ley de Bosques, cuyo texto fue fijado por el decreto número 4.363, de 1931, del Ministerio de Tierras y Colonización:

El título XIII, se refiere al análisis propiamente tal de la legislación tributaria forestal, teniendo como base los preceptos legales del decreto ley N° 701

El título XIV, contiene algunas disposiciones que establece la Ley N°19.561 de 1998 que modifica el D.L.701 de 1974, sobre Fomento Forestal.

El título XV, contiene las conclusiones del presente seminario, en relación a las distintas disposiciones legales que reglan la tributación de la actividad agrícola y forestal en nuestro país.

II. ANTECEDENTES Y CONCEPTOS.

Al iniciar el presente seminario, resulta de suma utilidad, precisar algunos conceptos y señalar ciertos antecedentes de los mismos, que permitan una mejor comprensión del tema, es por esto que a continuación se señalan una serie de conceptos de carácter Tributarios, Agrícolas, Pecuarios y Forestales, que si bien atendida la importancia de los mismos, muchos se encuentran definidos en las leyes y reglamentos que se trataran más adelante, igualmente serán tratados en esta parte, teniendo por objeto el correcto entendimiento del presente seminario.

A. Conceptos Agrícolas y Pecuarios:

Agricultura: De acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es la labranza o cultivo de la tierra; arte de cultivar la tierra. La agricultura tiene por objeto hacer productiva la tierra, para obtener de ella los alimentos, productos y elementos necesarios para el sustento del hombre. Constituye parte del llamado sector primario de la actividad económica. La Agricultura en un sentido amplio abarca la producción agraria, forestal, vinícola, acuicultura, floricultura, apicultura, producción pecuaria etc.

Bien Raíz Agrícola:

a) todo predio cualquiera sea su ubicación cuyo terreno sea destinado preferentemente a la producción agropecuaria o forestal, o que económicamente sea susceptible de dichas producciones predominantes.

b) Inmuebles o parte de ellos cualquiera sea su ubicación, que no tenga terreno agrícolas o en que la explotación del terreno sea un rubro secundario, siempre que en dichos inmuebles existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de productos agropecuarios primarios, vegetales o animales.

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.

Animales de Engorda: Son animales comprados o nacidos en el predio agrícola, cuyo objetivo es desarrollarlos en el menor tiempo posible para luego venderlos como carne.

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.

Activo fijo o inmovilizado: Los bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola, como ser: predios, construcciones, derechos de aprovechamiento 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.

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.

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.

Pecuario: Es todo aquello perteneciente al ganado.

Agropecuario: Que tiene relación con la agricultura y la ganadería.

Animales de Trabajo: Son animales que deben cumplir labores de auxilio o apoyo al agricultor, como lo son los caballos de montura, de tiro, bueyes, etc.

Animales de Renta: Se refiere a las hembras, las que son reproductoras por naturaleza, y además producen derivados para el consumo o venta tales como leche y huevos.

Ejemplos de Producción Agrícola: a) Cereales, tales como, trigo, maíz, arroz, cebada y centeno; b) Leguminosas, tales como, frijoles, lentejas y garbanzos; c) Tubérculos y Raíces, tales como, papas y betarraga azucarera; d) Hortalizas, tales como, acelga, ají, alcachofa, apio, berenjena, betarraga, cebolla, coliflor, espinaca, espárrago, haba, lechuga, pepino, perejil, pimentón, porrón, rábano, rabanitos, repollo, tomate, zanahoria, zapallo, etc. e) Oleaginosas Comestibles, tales como, maravilla, raps, etc.; f) Fibras Textiles, tales como cáñamo, lino, etc.; g) Oleaginosas Industriales, tales como, semilla de lino o linazas, semilla de cáñamo, etc.; h) Tabaco; i) Frutas, tales como, manzanas, naranjas, duraznos, ciruelas, peras, paltas, cerezas, nueces, brevas, higos, almendras, kiwies, etc.; j) Floricultura ya sea producción de flores al aire libre o invernadero.

Ejemplos de Producción Pecuaria: a) Carnes, tales como, bovino, porcino, ovino, caprino, aves; b) Otros Productos Pecuarios, tales como, leche, mantequilla, queso, lana, huevos, miel, cera, capullos de gusanos de seda, crin, cueros, etc.

B. Conceptos Forestales:

Silvicultura: Cultivo de los Bosques o Montes.

Forestal: Relativo a los bosques y al aprovechamiento de leñas, pastos, etc.

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

Explotación de Bosques: Es 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.

Terrenos de Aptitud Preferentemente Forestal: Son aquellos 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.

Forestador: Es la Persona dueña del terreno a forestar que comienza una actividad forestal o que sin ser dueña del terreno comienza dicha actividad con permiso del propietario del mismo.

Ejemplos de Producción Forestal : Madera, leña, carbón de leña, recolección de productos, tales como, goma, resinas, savias, cortezas, hierbas, frutas silvestres, flores, musgos, hojas, etc.

III. NORMAS ESTABLECIDAS EN EL REGLAMENTO DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA, CONTENIDO EN EL DECRETO SUPREMO DE HACIENDA N° 1.139 DE 18/12/90.

El decreto supremo de hacienda N° 1.139 del 18/12/90, establece normas contables para los efectos de la ley de la renta, para aquellos contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva, o que opten a ello.

El Reglamento sobre Contabilidad Agrícola, es 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 el reglamento se señala que los Contribuyentes que estén obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a lo dispuesto en la ley de la renta 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 el Reglamento de Contabilidad Agrícola.

También 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 de ciertos conceptos que a continuación se señalan:

Por "Predio Agrícola", es 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.

"Actividad Agrícola", es 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.

"Ejercicio Agrícola", se entiende 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.

"Activo fijo o inmovilizado, son los bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola, como ser: predios, construcciones, derechos de aprovechamiento de agua, obras de regadío 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.

"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, éstas últimas efectuadas en el ejercicio, y los animales no comprendidos en el número anterior, etc.

El reglamento también señala que los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas o que a cualquier otro título los exploten, de acuerdo con las normas que se establecen en la Ley sobre Impuesto a la Renta, 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 20º de dicha ley de la renta.

La contabilidad de la actividad agrícola quedará sometida, 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, 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.

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.

La renta líquida imponible de la actividad agrícola 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, Dicha renta líquida imponible deberá ajustarse de conformidad a lo previsto en el Artículo 32° de la citada ley, sobre Impuesto a la Renta, en el que se señalan las partidas que se agregaran y deducirán a la renta líquida imponible.

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, 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 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 árboles y plantas y con la conservación del activo fijo. 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.

Los Contribuyentes que estén obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, o que opten por esta modalidad 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 de corrección monetaria que señala 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.

La depreciación para 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.

IV. ANÁLISIS DE DISPOSICIONES LEGALES ESTABLECIDAS EN EL REGLAMENTO DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA, CONTENIDAS EN EL DECRETO SUPREMO DE HACIENDA N° 1.139.DEL AÑO 1990.

Mediante el decreto supremo del Ministerio de Hacienda N° 1.139, publicado en el Diario Oficial el 5 de enero de 1991, se establecieron las normas contables a que deben someterse los contribuyentes agrícolas, que se encuentren obligados a llevar contabilidad completa o que opten por llevarla, para los efectos de pagar los impuestos a la renta en base de sus ingresos efectivos, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En el reglamento se definen algunos conceptos, y se señala lo que debe entenderse por predio agrícola, actividad agrícola, ejercicio agrícola, activo fijo o inmovilizado, y activo realizable. Además se hacen aplicables al reglamento, en lo que no sean contrarios a él, las definiciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Al respecto el presente artículo expresa: "Para los efectos del presente Reglamento se aplicarán, en lo que no sean contrarios 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:...".

A continuación el artículo en mención, contiene las definiciones ya señaladas, comenzando por el concepto de predio agrícola, respecto del cual señala:

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".

De esta definición se desprende que la obtención de productos primarios del reino animal o vegetal es el factor determinante para calificar a un predio como agrícola, cualquiera sea su

ubicación. No hay problemas cuando dichos productos se obtienen directamente del suelo; pero pueden surgir dudas o ciertos problemas cuando el suelo no está destinado a producir directamente dichos bienes, sino que en él existen establecimientos que tengan por objeto obtenerlos. En este caso, de acuerdo con el reglamento, el predio también es agrícola.

Aún cuando el predio no genere directamente productos primarios del reino vegetal o animal, ni estén ubicados en el establecimiento que produzcan, el predio será también agrícola cuando económicamente sea posible obtener de él tales bienes en forma predominante.

El reglamento también define el concepto de Actividad Agrícola, señalando que se entenderá:

“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 cualquier forma, constituye actividad agrícola”.

Este concepto es amplio e involucra tanto la producción **agraria** como la **pecuaria y forestal**, cuando esta última se desarrolla conjuntamente con las anteriores o no se encuentra amparada por el decreto ley N°701, de 1974, o el decreto N° 4.363 de 1931 del Ministerios de Bienes Nacionales.

Sin embargo, debe tenerse presente que el concepto de actividad agrícola no se encuentra limitado a la desarrollada para obtener los productos primarios señalados, sino que comprende también los procesos necesarios para elaborar, conservar o acondicionar los frutos obtenidos, **siempre que no sean adquiridos de terceros** y que, además, predominen en el producto final. De este modo, la conserva de productos, en su etapa más simple, debe ser considerada una actividad agrícola, siempre que el producto final pueda ser identificado directamente con el producto agrícola, como ocurre con la fruta envasada entera o en gajos o partes. Pero **no quedan comprendidos** en estos conceptos aquellos productos en los

cuales el fruto de la agricultura ha perdido su identidad, como sucede con las cecinas y con las mermeladas o cuando la fruta se usa o se emplea como saborizante del producto final.

Además, es importante considerar que la actividad agrícola está íntimamente relacionada con el predio agrícola donde debe desarrollarse, de tal modo que los procesos indispensables y más importantes tienen que estar realizados en un predio de estas características.

El reglamento de contabilidad agrícola establece también, en forma expresa, que la crianza y **engorda de animales**, en cualquier forma, constituye actividad agrícola. Al respecto, debe precisarse que estos animales serán considerados de producción propia y, por ende, su elaboración o acondicionamiento queda comprendida en la actividad agrícola. Téngase presente que el reglamento excluye de la actividad agrícola la compra-venta de animales, donde no medie un proceso de crianza y engorda.

La **Industria Vinícola** y los anexos que ella requiera, ejercida por los mismos productores, es una actividad agrícola en todas sus fases. Asimismo, la destilación de alcohol, realizada por las personas que destilen únicamente productos propios, constituye también una actividad de la agricultura.

Es actividad agrícola, por otra parte, la explotación de **bosques** hasta el talado y trozado de bosques, o sea, hasta la fase del aserradero.

El reglamento incorpora en este concepto la actividad forestal y la explotación de bosques que define el Decreto Supremo N° 871, de 1981. En el primer caso, indica que la actividad forestal es el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la explotación de terrenos de aptitud preferentemente forestal y bosques naturales y artificiales contenidos en ellos. Respecto de la explotación de bosques, indica que es 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 considerara industrialización de la madera u otra actividad industrial convexa. Como se aprecia, estas

definiciones son coincidentes con las del reglamento. **En todo caso se precisa** que se entiende por el talado y trozado de bosques, sea, hasta la fase del aserradero o transformados en madera en bruto a través de determinados cortes, sin alterar su condición de producto primario, obteniendo primero la troza y luego los **tablones, tablas**, etc., todos en su calidad de **madera en bruto**.

Por *ejercicio agrícola*, se entiende “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”.

Coincide con el año comercial a que se refiere la Ley sobre Impuesto a la Renta, es decir, el periodo de doce meses que termina el 31 de diciembre del mismo año. En el caso del primer ejercicio, constituirá ejercicio agrícola el que termina en igual fecha, aunque el periodo que abarque sea inferior a los doce meses. Obviamente que, tratándose del termino de giro, el ejercicio agrícola será el que se cierra a la fecha del cese de las actividades.

El concepto de activo fijo o inmovilizado que señala el reglamento, señala que se entenderá:

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 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”.

Con respecto a éste concepto, cabe señalar que comprende todo aquellos bienes destinados a una función permanente dentro de la explotación agrícola, es decir, que han sido adquiridos sin el propósito de venderlos o ponerlos en circulación.

Como bienes considerados en este activo, pueden mencionarse los siguientes:

- a) Terrenos agrícolas. Este representa al terreno o casco. Es conveniente separar las inversiones en construcciones del valor del terreno para los efectos de la depreciación. En este rubro también deben considerarse los terrenos de aptitud preferentemente forestal a que se refiere el número 4 del artículo 2º del Decreto Supremo N° 871, de 1981.
- b) Construcciones. Entre éstas se encuentran las casas patronales, casas de administración, casa de inquilinos, bodegas, galpones, silos, puentes, obras de regadío y drenaje, captaciones de agua, etc.
- c) Derechos de aprovechamiento de agua
- d) Instalaciones en general
- e) Maquinarias, tales como, tractores, segadoras, cultivadoras, fumigadoras, motobombas, pulverizadoras, cosechadoras, arados, esparcadoras de abono y de cal, maquinas de ordeñar, esquiladoras mecánicas, destroncadoras, seleccionadoras de semillas, picadoras y enfardadoras de pasto, bombas trasvasijadotas, alambiques, descremadoras, prensas para orujos, motores y otros.
- f) Herramientas y enseres: romanas, fraguas, bigornias, rastras de clavo, etc.
- g) Muebles y útiles: escritorios, sillas, máquinas de escribir, calculadoras, estantes, kárdex, etc.

- h) Vehículos: camiones, trailers, camiones fudres y acoplados, colosos de tiro animal, carretas, carretones, carretelas, camiones, etc.
- i) Animales. Quedan incluidos en este rubro sólo los animales destinados a cumplir una función permanente dentro de la explotación agrícola, como son aquellos destinados a la reproducción, a la lechería, al trabajo o a la producción de lana o pelo, aves de postura y de reproducción. No basta que el animal reúna las características adecuadas para la función, es indispensable que esté destinado a ella efectivamente, aun cuando todavía no se encuentren cumpliendo las funciones. Estos animales se consideraran bienes del activo inmovilizado hasta el ejercicio anterior a aquel en que se enajenen, es decir, deben traspasarse al activo realizable a la fecha de enajenación al valor neto de libro en que se encuentren en esa oportunidad.
- j) Plantaciones frutales
- k) Bosques y plantaciones no frutales. Serán considerados bienes del activo inmovilizado hasta el ejercicio anterior al de su explotación o al trozado de ellos. Al igual que en el caso de los animales, al momento de la explotación deberán traspasarse al activo realizable por su valor efectivo, si lo tuviesen, debidamente revalorizado por las normas de artículo 41 de la ley de la Renta, sin considerar la depreciación, pues estos bienes no se encuentran sujetos a ellas.

Por *activo realizable*, "se entiende a 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, éstas últimas efectuadas en el ejercicio, y los animales no comprendidos en el número anterior, etc."

Se consideraran bienes de este activo aquellos que habitualmente se destinan a negociarse, y los de liquidación o consumo inmediato. En este rubro deben registrarse, entre otros: los bienes cosechados, semillas, fertilizantes, plaguicidas, maderas, productos por cosechar provenientes de plantaciones y de las siembras, éstas últimas efectuadas en el ejercicio, como así también los animales no comprendidos en el activo inmovilizado y los animales, bosques y plantaciones no frutales traspasados de aquel.

El Decreto Supremo N°1.139 hace referencia al Inventario Inicial en la actividad agrícola, se señala que el inventario debe sujetarse a las normas del artículo 3° de la ley N° 18.985. Del que se hará referencia mas adelante.

Corrección Monetaria

El Reglamento, hace referencia a las normas de corrección monetaria, al efecto, hace aplicable la disposición común que al respecto contempla el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Este artículo del Reglamento señala expresamente:

"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".

V. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS CUENTAS MÁS USADAS EN LA CONTABILIDAD AGRÍCOLA.

Debe señalarse que los agricultores que deban sujetarse a las disposiciones del Decreto Supremo N° 1.139, es decir, los contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva, o que opten a ello. Estarán obligados a llevar **contabilidad completa** por sus actividades agrícolas; de tal modo, no es posible que ellos se acojan al sistema de contabilidad simplificada.

El Decreto Supremo N°1.139 hace referencia al **Inventario Inicial** en la actividad agrícola, se señala que el inventario debe sujetarse a las normas del artículo 3° de la ley N° 18.985. El que señala que los terrenos agrícolas se registrarán por su avalúo fiscal a la fecha de balance o por su valor de adquisición reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al balance, a elección del contribuyente.

En tanto los demás bienes físicos del activo inmovilizado se registrarán por su valor de adquisición o construcción, debidamente documentado y actualizado de acuerdo a las variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de la adquisición o desembolso y el último día del mes anterior al del balance, deduciendo la depreciación normal que corresponda por el mismo período en virtud de lo dispuesto en el número 5 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El valor de los bienes del activo realizable se determinará en conformidad con las normas del artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo con la documentación correspondiente, y se actualizará a su costo de reposición según las normas contenidas en el artículo 41, número 3, de la misma ley.

Las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él, se valorizarán a su costo de reposición a la fecha del balance, considerando su calidad, el estado en que se encuentren, su duración real a contar de esa fecha, y su relación con el valor de bienes similares existentes en la misma zona.

Los otros bienes del activo se registrarán por su costo o valor de adquisición, debidamente documentado y actualizado en conformidad con las normas de corrección monetaria de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Los pasivos se registrarán según su monto efectivo debidamente documentado y actualizado de acuerdo con las normas de corrección monetaria de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Los pasivos que obedezcan a operaciones de crédito de dinero sólo podrán registrarse si se ha pagado oportunamente el impuesto de timbres y estampillas, a menos que se encuentren expresamente exentos de éste.

La diferencia entre los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada se considerará capital para todos los efectos legales o pérdida deducible en conformidad con el artículo 31, número 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda.

El Servicio de Impuestos Internos podrá rebajar los valores registrados en el balance inicial, en todos aquellos casos en que la valorización del contribuyente no cumpla los requisitos señalados o no sea debidamente demostrada. En su primera declaración acogida al sistema de renta efectiva, el contribuyente deberá dar aviso al Servicio de Impuestos Internos de la circunstancia de estar sometido a dicho régimen, acompañando el balance inicial. La falta de este aviso hará aplicable el plazo de prescripción a que se refiere el código tributario.

Los ingresos que se perciban a contar del momento en que el contribuyente deba llevar contabilidad completa para determinar su renta, y que corresponda a contratos u operaciones celebrados con anterioridad a esa fecha, deberán ser considerados en el ejercicio de su percepción a menos que hubieran sido facturados y entregados los bienes o

prestados los servicios, cuando el contribuyente estaba aún bajo el régimen de renta presunta, en cuyo caso se estará a las reglas generales sobre devengación.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que se mantiene vigente lo dispuesto en la letra a) del artículo 7º del Decreto Supremo de Hacienda Nº 871, de 1981, respecto de los bosques naturales y plantaciones forestales, acogidos a las disposiciones del Decreto Ley Nº 701, de 1974, y al Decreto Nº 4363, de 1931, del ministerio de bienes nacionales.

Esta disposición indica que los bosques naturales y plantaciones forestales se valorizarán en el inventario inicial 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 Decreto ley Nº 701, o mediante otro procedimiento que establezca dicha institución.

La Corporación Nacional forestal deberá otorgar el certificado cuando se lo solicite el contribuyente y señalara los montos que establezca en éste, 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 que establece la Ley de la Renta.

La pauta general para el tratamiento contable de las partidas más usadas de la contabilidad agrícola son las siguientes:

A. Activo Realizable:

A.1 Bienes Cosechados en el Predio:

Costo de reposición: La pauta general ya sea para las **plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él** es la siguiente:

- 1.- Valor inicial (corresponde al valor y número o cantidad de plantas nuevas, semillas, animales recién nacidos, etc.)
- 2.- Mano de obra.
- 3.- Servicio de maquinarias.
- 4.- Insumos (fertilizantes, pesticidas, alimentos, medicamentos etc.)
- 5.- Materiales.
- 6.- Fletes.
- 7.- Estudios, análisis y asistencia técnica.
- 8.- Gastos generales.
- 9.- Imprevistos.
- 10.- Otros

Estos valores, se deben considerar hasta el ejercicio anterior a aquél en que el activo en desarrollo empiece a producir, y respecto de los animales cuando estos formen parte del activo inmovilizado, también se deben considerar hasta el ejercicio anterior al que comiencen a producir o se les utilice.

Valor de adquisición: No tendrán valor de adquisición o de inversión, salvo por el valor que se les haya asignado en el inventario inicial.

Costo: Todos los gastos en que se incurre directamente en su crecimiento y mantención, cargándose a pérdida sólo aquellos desembolsos que correspondan a gastos generales.

Valorización: Se deben estimar los gastos de explotación en que se incurrió, tomando en cuenta la valorización de estos bienes, de acuerdo al precio de mercado, según corresponda. Los frutos por cosechar se valorizarán considerando una estimación de los gastos de explotación incurridos en las plantaciones o siembras respectivas.

Corrección monetaria: Se aplica lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Depreciación: No están sujetos a ella

A.2 Siembras y Plantaciones:

Costo: Con respecto a los bienes del activo realizable, constituyen costo de ellos, todos los gastos en que se incurre directamente en su crecimiento y mantención, cargándose a pérdida sólo aquellos desembolsos que correspondan a gastos generales.

Valorización: Para la valorización inicial de una siembra se debe proceder de la siguiente forma:

- 1.- Si la cosecha es a menos de 60 días del inventario:
 - Se deberá valorizar la cosecha por el estado de la siembra.
- 2.- Si la cosecha es posterior a 60 días del inventario, se considerarán:
 - Gastos efectuados, según lo expresado en la Pauta General.
 - Estado de la siembra.

En tanto las plantaciones, deben ser valorizadas a su costo de Reposición a la fecha del balance inicial, para lo cual debe considerarse:

- a) La calidad;
 - b) El estado en que se encuentren;
 - c) La duración real a contar de la fecha del balance y
 - d) La relación que tengan con el valor (mercado) de otros bienes similares que existan en la zona.
-
- b) El estado en que se encuentren;
 - c) La duración real a contar de la fecha del balance y
 - d) La relación que tengan con el valor (mercado) de otros bienes similares que existan en la zona.

Corrección monetaria: Se aplica lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Depreciación: No están sujetos a ella.

A.3 Animales Nacidos en el Predio:

Costo: Constituyen costo de ellos, todos los gastos en que se incurre directamente en su crecimiento y mantención, cargándose a pérdida solo aquellos desembolsos que correspondan a gastos generales.

Valor de adquisición: No tendrán valor de adquisición o de inversión, salvo por el valor que se les haya asignado en el inventario inicial.

Valorización: Dichos bienes deben ser valorizados a su costo de reposición a la fecha del balance inicial, para lo cual debe considerarse:

- a) La calidad;
- b) El estado en que se encuentren;
- c) La duración real a contar de la fecha del balance y
- d) La relación que tengan con el valor (mercado) de otros bienes similares que existan en la zona.

a) Costo de reposición.

- 1.- Valor inicial (corresponde al valor y número o cantidad de plantas nuevas, semillas, animales recién nacidos, etc.).
- 2.- Mano de obra.
- 3.- Servicio de maquinarias.
- 4.- Insumos (fertilizantes, pesticidas, alimentos, medicamentos etc.).
- 5.- Materiales.
- 6.- Fletes.
- 7.- Estudios, análisis y asistencia técnica.

8.- Gastos generales.

9.- Imprevistos.

10.- Otros

Estos valores, se deben considerar hasta el ejercicio anterior al que comiencen a producir o se les utilice.

A.4 Mercaderías o Materias Primas:

Costo: El costo directo en el caso de que sean **adquiridas en el país**, estará conformado por el valor o precio de adquisición (acreditado según la respectiva factura, contrato o convención) y optativamente el valor del flete y seguros hasta la bodega del adquirente.

En el caso, que se trate de **mercaderías o materias primas internadas al país**, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta la bodega del importador (todo ello respaldado con la documentación sustentatoria correspondiente).

Corrección monetaria: Se aplica lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Depreciación: No están sujetos a ella

B. Activo Inmovilizado:

B.1 Plantaciones no Frutales y Plantaciones Frutales:

Valor de adquisición: No tendrán valor de adquisición o de inversión, salvo por el valor que se les haya asignado en el inventario inicial, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3º de la Ley 18.985.

Costo: Se debe imputar como costo, todos los gastos en que se incurra directamente en su crecimiento y mantención, por ejemplo semillas, preparación del terreno etc.; se excluyen los gastos de conservación y los gastos generales hasta que los árboles sean explotados.

Depreciación: No procederá aplicar depreciación a las plantaciones no frutales, en tanto las plantaciones frutales si se registrarán por las normas del artículo 31 número 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Corrección monetaria: Tanto las plantaciones frutales como no frutales se rigen por lo dispuesto en el artículo 41 de la ley de la renta.

B.2 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 etc.

Costo: Deberán imputarse como costo de ellos, todos los gastos en que se incurra directamente en su crecimiento y mantención, como por ejemplo: preparación del terreno, mano de obra, semillas, insumos, etc., se excluyen los gastos de conservación y los gastos generales, hasta que los animales entren en producción o en reproducción.

Depreciación: se registrará por las normas del artículo 31, número 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contar del mes en que los animales entren en uso o producción.

Corrección Monetaria: según lo dispuesto en el artículo 41 de la ley de la renta.

Valorización: Por ejemplo valorización de: **Crianza y/o engorda de bovinos, ovinos y cerdos.**

1.- Se avaluarán al kilo y al precio que exista en el mercado.

2.- Lechería. El costo de reposición se dividirá en:

1.- Hembras:

- 3 a 90 días

- 90 a 180 días

- 180 a 420 días

- 420 a 720 días

2.- Vacas en ordeña (separadas por partos)

3.- Vacas secas (separadas por partos)

En el caso de las **Aves de postura**. El costo de reposición se dividirá en:

- Aves de crianza (1 día a 5 meses).
- Aves postura (6° mes al 12° mes).
- Aves engorda, al kilo y valor de mercado.

Con excepción del último caso, en que se avaluarán al kilo y al precio del mercado, en los demás deberán aplicarse los ítems señalados en la Pauta General

B.3 Bosques:

Valorización: Se valorizarán en el inventario inicial según los montos que se determinen en el instrumento público que constituye el título de propietario o mediante el certificado emitido por la Corporación Nacional Forestal.

La Corporación Nacional Forestal deberá otorgar el certificado, cuando se lo solicite el contribuyente y señalará los montos que establezca en éste, en pesos y en unidades tributarias, de acuerdo a la fecha del documento.

Depreciación: No procederá aplicar depreciación a los bosques.

Corrección monetaria: Los valores establecidos en el instrumento público que constituye el título del propietario, estarán sometidos al sistema de corrección monetaria de acuerdo al artículo 41 de la ley de la renta.

B.4 Terrenos o Predios Agrícolas de Propiedad del Contribuyente:

Valorización: Se establece a elección del contribuyente, dos alternativas de valorización de los predios o terrenos agrícolas que sean de propiedad del contribuyente agricultor:

- De acuerdo con la primera de ellas, dichos bienes deberán ser valorizados en el balance inicial, por el avalúo fiscal que, según las normas de la ley 17.235 (Impuesto Territorial),

tenga al primero de enero del ejercicio en que queden sujetos a la tributación sobre renta efectiva.

- La segunda alternativa de valorización de los referidos bienes corresponde a su valor de adquisición, reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el IPC. Entre el último día del mes anterior a la fecha de su adquisición y el último día del mes anterior al del balance inicial.

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.

El contribuyente podrá aplicar una **depreciación acelerada**, entendiéndose por tal, aquella que resulte de fijar a los bienes del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por el S.I.I. **No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada, los bienes cuyo plazo de vida útil total sea inferior a cinco años.**

El S.I.I en la circular N° 63 del año 1990, fijó la vida útil de diversos bienes que se utilizan comúnmente en la actividad agrícola, sin perjuicio de la facultad que tiene el antedicho Servicio para determinar la vida útil de otros bienes que no se encuentren incorporados en el instructivo señalado.

Por ejemplo:

- 1) Tractores, segadoras, cultivadoras, fumigadoras, motobombas y pulverizadoras.....8 Años
- 2) Cosechadoras, arados, esparcidoras de abono y de cal, máquinas de ordeñar.....12 Años
- 3) Carretas, carretones, carretelas, etc.....25 Años
- 4) Animales de trabajo..... 8 Años

- 5) Toros, carneros, cabrios, verracos, potros y otros reproductores.....5 Años
- 6) Gallos y pavos reproductores.....1 Año
- 7) Nogales, paltos, ciruelos, manzanos, almendros.....20 Años
- 8) Limoneros y perales.....12 Años
- 9) Duraznos.....10 Años
- 10) Olivos.....50 Años
- 11) Orégano.....10 Años
- 12) Alfalfa..... 4 Años
- 13) Animales de lechería (vacas)..... 8 Años
- 14) Gallinas.....18 Meses
- 15) Ovejas..... 5 Años
- 16) Yeguas.....15 Años
- 17) Conejos.....3 Años
- 18) Caprinos y Asnales.....5 Años
- 19) Porcinos de reproducción (hembras)..... 6 Años

20) Tranques y obras de captación de aguas:

Tranque propiamente tal, por ser de duración indefinida no es depreciable. Instalaciones anexas al tranque, como ser: Bombas extractoras de agua, estanques e instalaciones similares en general.....10 Años

21) Canales de riego: Sin aplicación de concreto o de otro material de construcción, su duración es indefinida, por lo tanto no es depreciable.

Con aplicación de concreto u otro material de construcción, se trata de obras generalmente anexas, o simplemente tramos de canal mismo y su duración según el caso será:

- * Concreto..... 100 Años
- * Fierro pesado..... 50 Años
- * Madera..... 30 Años

C. Régimen Simplificado:

C.1 Valorización Bienes del Activo Realizable mantiene respecto de los bienes del activo realizable el valor de costo formado por el valor de adquisición y los demás valores imputables a ellos, como reajuste del precio, las revalorizaciones legales y optativamente el flete y seguros por el traslado de estos bienes hasta las bodegas del adquirente. Se mantienen también las normas sobre corrección monetaria que correspondan según lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

Sin embargo, innova en el sentido de que los demás desembolsos se registrarán como gastos de explotación, en todos los casos mencionados en los párrafos precedentes, es decir, podrán cargarse a pérdida en el ejercicio en que se incurra en ellos, sin otra limitación que sean propios de la explotación agrícola y se justifiquen fehacientemente. Los contribuyentes, podrán, para los efectos de facilitar la determinación de la renta imponible, registrar como costo directo de los bienes del activo realizable el precio de adquisición de ellos y los demás valores imputables al mismo, tales como reajuste del precio, revalorizaciones legales, fletes y seguros.

Para los bienes cosechados en el predio como animales nacidos en él, estos bienes no presentaran ningún valor en el activo, sin perjuicio de detallarlos, individualizarlos y

agruparlos según su naturaleza, uso o destino, siguiendo los procedimientos habituales de contabilidad, salvo que tengan un valor asignado en el inventario inicial, por el cual se ceñirán a las normas comunes de revalorización de la ley de la renta.

C.2 Valorización Bienes del Activo Inmovilizado respecto de los animales y plantaciones frutales, no frutales y bosques, se hacen aplicables las mismas normas señaladas para el activo realizable, pudiéndose imputar de inmediato a pérdida, todos los gastos en que se incurra directamente en el crecimiento y mantención de los árboles frutales y no frutales y animales, que en el régimen general constituyen costo hasta que los árboles sean explotados y los animales entren en producción o reproducción.

En el régimen contable simplificado constituirán gastos, todos aquellos en los que se incurra en el ejercicio y no correspondan al valor de costo de los bienes y los demás valores imputables a ellos, como el reajuste del precio, las revalorizaciones legales y optativamente, el flete y seguros por el traslado de estos bienes hasta las bodegas del adquirente. Los contribuyentes, podrán, para los efectos de facilitar la determinación de la renta imponible, registrar como costo directo 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.

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 de los árboles y plantas y con la conservación del activo fijo. 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.

VI. ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA AGRÍCOLA EN BASE A LAS CIRCULARES E INSTRUCCIONES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

Para comenzar el análisis de las disposiciones que dicen relación con la tributación de los contribuyentes de la actividad agrícola, es necesario previamente señalar, que todos los contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas, deben tributar sobre la base de su renta efectiva. No obstante, se mantienen en forma excepcional para los contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, la facultad de poder tributar a través del sistema de renta presunta, pero sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos que la misma ley señala.

Forma de Determinar la Renta Afecta a los Impuestos Anuales a la Renta, de los Contribuyentes que Posean o Exploten Bienes Raíces Agrícolas.

Para determinar la forma en que los contribuyentes de la actividad agrícola deben determinar la renta imponible afecta a los impuestos anuales a la renta, ya sea, por medio del sistema de presunción de renta, o si por el contrario, deben u optan por hacerlo en base a su renta efectiva, determinada según contabilidad completa, se fija el tratamiento tributario, que se debe aplicar a las rentas de estos contribuyentes agrícolas, atendiendo a la organización jurídica que hayan adoptado, ya que este tratamiento tributario, será distinto según el contribuyente revista el carácter de sociedad anónima o encomandita por acciones o agencias extranjeras o sociedades de personas o simplemente de personas naturales.

Arriendo, Subarrendamiento, Usufructo u otra forma de Cesión o uso Temporal de Bienes Raíces Agrícolas.

A las personas que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, deben declarar su renta líquida efectiva, acreditada mediante el respectivo contrato, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero de la letra c) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, que expresa: "En el caso de personas que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o

uso temporal de bienes raíces agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato.

Para estos efectos, se considerará como parte de la renta efectiva el valor de las mejoras útiles, contribuciones, beneficios y demás desembolsos convenidos en el respectivo contrato o posteriormente autorizados, siempre que no se encuentren sujetos a la condición de reintegro y queden a beneficio del arrendador, subarrendador, nudo propietario o cedente a cualquier título de bienes raíces agrícolas.

Serán aplicables a los contribuyentes de la letra c, las normas de los tres últimos incisos de la letra a) de este número".

a) Sociedades Anónimas:

Los contribuyentes que se encuentren constituidos como sociedades anónimas, que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, deben tributar respecto de dicha actividad, en base a su **renta efectiva** determinada según contabilidad completa. Al respecto, los incisos primeros de las letras a) y b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, expresan:

"a) 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 este número".

"b) Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas, que no sean sociedades anónimas y que cumplan los requisitos que se indican más adelante, pagarán el impuesto de esta categoría sobre la base de la renta de dichos predios agrícolas, la que se presume de derecho es igual al **10% del avalúo fiscal** de los predios. Cuando la explotación se haga a cualquier otro título, se presume de derecho que la renta es igual al **4% del avalúo fiscal** de dichos predios. Para los fines de estas presunciones, se considerará como ejercicio agrícola el período anual que termina el 31 de diciembre".

b) Agencias, Sucursales u Otras Formas de Establecimientos Permanentes de Empresas Extranjeras que Operen en Chile:

Estos contribuyentes referidos a la posesión o explotación a cualquier título de bienes raíces agrícolas, deben en todo caso, al igual que las sociedades anónimas, determinar la base imponible afecta a los impuestos a la renta, de acuerdo con su **renta efectiva** determinada según contabilidad completa. En consecuencia, las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, en ningún caso podrán, respecto de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas o participaciones, determinar su renta afecta a los impuestos anuales de la Ley de la Renta, mediante el régimen de presunción. Al respecto, cabe señalar que esta clase de contribuyentes se rigen por el artículo 38 de la Ley de la Renta, que expresa:

"La Renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país".

c) Sociedades de Personas, Comunidades, Cooperativas y Otras Personas Jurídicas que no sean Sociedades Anónimas:

Estos contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas o cuando los exploten a cualquier otro título, se rigen por lo establecido en la letra b) del N°1 del artículo 20° de la Ley de la Renta. De acuerdo con la antedicha disposición legal, deben reunir una serie de requisitos, para determinar la renta imponible afecta a los impuestos anuales a la renta correspondiente a esta actividad, de acuerdo con una presunción de derecho, que corresponde a la aplicación del 10% o el 4% sobre el avalúo fiscal del predio, determinado al primero de enero del año en que deba declararse el impuesto. A continuación se detallaran los requisitos o condiciones que deben reunir esta clase de contribuyentes agrícolas para determinar su renta imponible, de acuerdo con una presunción de renta. La letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, establece tres requisitos básicos para que estos contribuyentes puedan determinar respecto de su actividad agrícola, la base

imponible afecta a los impuestos anuales a la renta, de conformidad al régimen **de presunción**. Estos requisitos son los siguientes:

1) Sólo deben estar formadas por personas naturales, para poder determinar las rentas provenientes de su actividad agrícola, de acuerdo al régimen de presunción de renta. Si están integradas por alguna persona jurídica, no importando el porcentaje en que esta participe, quedan obligados a determinar la renta proveniente de su actividad agrícola, por medio de contabilidad completa, para así gravar la renta efectiva, que obtenga en el desarrollo de su gestión. Al respecto, el inciso segundo letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, expresa: "Para acogerse al sistema de renta presunta, las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales". Cabe hacer notar, que si el requisito analizado, deja de cumplirse en cualquier período dentro de un ejercicio, el contribuyente quedará obligado a declarar sus impuestos, en base a su renta efectiva, determinada según contabilidad completa, a partir del 1 de enero del año siguiente, por las rentas que se generen desde esa fecha.

No obstante lo anterior, los contribuyentes que por no cumplir con éste requisito, queden obligados a declarar sus rentas efectivas por contabilidad completa, se eximirán en todo caso de dicha obligación, **si sus ventas propias anuales no exceden de 1.000 unidades tributarias mensuales**.

2) No pueden obtener otras rentas de primera categoría, por las cuales deban declarar sus impuestos, sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa. Al respecto, el inciso tercero letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, expresa:

"El régimen tributario contemplado en esta letra, no se aplicará a los contribuyentes que obtengan rentas de Primera Categoría por las cuales deban declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa". Es necesario indicar, que estas rentas de primera categoría, deben provenir del desarrollo de las labores propias del contribuyente, es decir, no deben ser consideradas aquellas recibidas de otras empresas a título de participación, dividendos, etc. Dentro de estas rentas, se pueden indicar a modo de ejemplo las siguientes:

- En general las provenientes de las actividades clasificadas en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, por las cuales deban declarar sus impuestos de acuerdo con contabilidad completa. Por ejemplo las rentas provenientes del comercio, industria, explotación de riquezas del mar, empresas aéreas y de seguros, bancos, etc.

- Las rentas que provengan de la explotación de vehículos, destinados al transporte de carga ajena, cuando estén obligados o hayan ejercido la opción de declarar su renta efectiva, a través de contabilidad completa.

- Las rentas obtenidas por mineros de mediana importancia, que hayan optado o estén obligados a declarar sus rentas efectivas, por medio de contabilidad completa.

- Las rentas obtenidas por personas, que desarrollen actividades de cualquier origen, naturaleza o denominación, por las cuales deban declarar sus impuestos de acuerdo con contabilidad completa.

Cabe señalar, que los contribuyentes referidos anteriormente, que desarrollen otras actividades de la primera categoría, por las cuales determinan sus rentas en base a contabilidad simplificada y en tanto cumplan con los demás requisitos, pueden determinar las rentas provenientes de su actividad agrícola, por medio del sistema de presunción de renta. Al igual que en el requisito analizado anteriormente, el incumplimiento del presente requisito, en cualquier período de un ejercicio comercial, obliga al contribuyente a declarar sus impuestos a base de renta efectiva, a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente. Por último, es preciso señalar, que los contribuyentes agrícolas, a pesar de no cumplir con éste requisito, se eximirán en todo caso, de la obligación de declarar sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, si sus ventas propias anuales, no exceden de 1.000 unidades tributarias mensuales.

3) Las ventas netas anuales, provenientes de su explotación agrícola, no deben exceder de 8.000 unidades tributarias mensuales, considerando las ventas relacionadas. Al respecto, el inciso cuarto de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, expresa:

"Sólo podrán acogerse al régimen de presunción de renta contemplado en esta letra los contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales. Para la determinación de las ventas no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Para este efecto las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo".

La norma anteriormente transcrita, dispone que para la determinación de las referidas ventas anuales, no se deben considerar las enajenaciones ocasionales de bienes muebles e inmuebles que formen parte del activo fijo del contribuyente. Asimismo, establece que las ventas de cada mes, deben expresarse en unidades tributarias mensuales, al valor que dicha unidad tenga en el período respectivo, entendiéndose por este período, el mes a que corresponda la fecha consignada en facturas o boletas. Se debe hacer presente, que no se deben considerar los ingresos obtenidos en la prestación de servicios agrícolas, debido a que no se contemplan en la disposición señalada. Para los efectos de determinar, si los contribuyentes agrícolas, cumplen con éste requisito, se fija un procedimiento especial, para computar las ventas, en aquellos casos en que una misma persona natural, este relacionada con una o más comunidades o sociedades, que a su vez desarrollen actividades agrícolas.

Cabe expresar que los requisitos anteriormente analizados, deben ser considerados en forma independiente, para que el contribuyente pueda acogerse al régimen de renta presunta, es decir, el incumplimiento de cualquiera de ellos, obliga a los contribuyentes mencionados, a determinar sus rentas efectivas de acuerdo con contabilidad completa.

En consecuencia, las comunidades, cooperativas, sociedades de personas jurídicas que no sean sociedades anónimas, que exploten a cualquier título o posean bienes raíces agrícolas, deben cumplir con los requisitos recién analizados, para los efectos de acogerse al régimen

de renta presunta. Es necesario reiterar que además de los tres requisitos mencionados, las personas jurídicas no deben estar organizadas como sociedades anónimas, ya que como se expuso anteriormente las sociedades anónimas se encuentran obligadas a tributar respecto de la actividad agrícola, a base de renta efectiva determinada de acuerdo a contabilidad completa.

a) Empresario Individual.

Los empresarios individuales que sean propietarios o usufructuarios o que a cualquier otro título exploten bienes raíces agrícolas, deben cumplir con los dos últimos requisitos señalados respecto a las personas jurídicas que no sean sociedades anónimas, para los efectos de tributar respecto de dicha actividad, sobre la base del régimen de presunción de renta, equivalente al 10% o 4%, sobre el avalúo fiscal del predio agrícola, determinado al primero de enero del año en que se debe declarar el impuesto. Se establecen para estos contribuyentes los siguientes requisitos básicos para que puedan acogerse al régimen de renta presunta, en conformidad a la letra b) del N° 1 del artículo 20° de la Ley de la Renta, los requisitos son:

1) No debe obtener otras rentas de primera categoría por las cuales declaren sus impuestos sobre renta efectiva, según contabilidad completa.

2) Las ventas netas anuales provenientes de su actividad agrícola no deben exceder de 8.000 unidades tributarias mensuales.

Cabe señalar, que por ser estos contribuyentes empresarios individuales, se entienden incorporados en dicha calidad el cumplimiento de los otros dos requisitos, es decir, se subentiende que el empresario individual no está organizado como sociedad anónima y además se trata de una persona natural.

VII. ALCANCE DE LA OBLIGACIÓN DE TRIBUTAR O DECLARAR, SOBRE LA RENTA EFECTIVA DETERMINADA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA.

El contribuyente que no cumpla con algunos de los requisitos señalados para acogerse al sistema de tributación en base a renta presunta, queda sujeto a declarar su tributación a base de renta efectiva, y esta declaración incluye a todos aquellos bienes raíces agrícolas de los que sea propietario o usufructuario, o bien respecto de aquellos que explote a cualquier otro título. En consecuencia la obligación de tributar a base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, alcanza a toda la actividad agrícola realizada por un contribuyente determinado, ya sea presente o futuro, que no cumpla con algunos de los requisitos señalados, aún cuando posteriormente cumpla con todos ellos, para quedar sujeto al régimen de renta presunta. Al respecto el inciso quinto de la letra b) del N° 1 del artículo 20° de la Ley de la Renta expresa:

"El contribuyente que quede obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, lo estará a contar del primero de enero del año siguiente a aquél en que se cumplan los requisitos señalados y no podrá volver al régimen de renta presunta. Exceptuase el caso en que el contribuyente no haya estado afecto al impuesto de Primera Categoría por su actividad agrícola por cinco ejercicios consecutivos o más, caso en el cual deberán estarse a las reglas generales establecidas en esta letra para determinar si se aplica o no el régimen de renta presunta. Para los efectos de computar el plazo de cinco ejercicios, se considerará que el contribuyente desarrolla actividad agrícola cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de predios agrícolas cuya propiedad o usufructo conserva".

Cabe precisar que la norma recién citada, es una excepción a la regla general que establece que el contribuyente que comience a tributar en base a renta efectiva no podrá volver a acogerse al régimen de renta presunta para tributar. Esta excepción señala que el contribuyente podrá volver a tributar de acuerdo al sistema de renta presunta después de que transcurran cinco ejercicios comerciales consecutivos o más, sin que desarrolle una actividad agrícola y siempre que cumpla con los requisitos que exige la letra b) del N° 1 del artículo 20° de la Ley de la Renta, para acogerse al sistema de renta presunta. Al efecto la

misma norma en comento, señala que se entiende que el contribuyente desarrolla una actividad agrícola cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de predios agrícolas cuya propiedad o usufructo conserva.

A. Forma de Determinar el Límite Anual de Ventas de 8.000 Unidades Tributarias Mensuales, del Empresario Individual, Sociedades de Personas, Comunidades, Cooperativas, y Otras Personas Jurídicas que no sean Sociedades Anónimas.

Los contribuyentes agricultores, sujetos al régimen de renta presunta deben ejecutar año a año la determinación del límite anual de sus ventas. Respecto de los contribuyentes que han quedado obligados a tributar de acuerdo a su renta efectiva según contabilidad completa, no es necesario que ejecuten la antedicha determinación toda vez que no podrán volver al sistema de presunción de renta.

Con el objeto de verificar que los empresarios individuales, las sociedades de personas, comunidades, cooperativas y otras personas jurídicas que no sean sociedades anónimas, cumplan con el requisito de fijar el límite anual de ventas en 8.000 unidades tributarias mensuales, para poder tributar de acuerdo con el régimen de renta presunta, se debe determinar en primer término las ventas que deben computarse para tales efectos.

Las ventas que deben computarse están referidas en el inciso cuarto de la letra b), del N° 1 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, que dispone:

"Sólo podrán acogerse al régimen de presunción de renta contemplado en esta letra los contribuyentes propietarios o usufructuario de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no exceden en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales. Para la determinación de las ventas, no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Para este efecto, las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo".

Esta señala que no deben considerarse las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo fijo o inmovilizado del contribuyente, por ejemplo las enajenaciones de maquinarias, herramientas o la venta de un predio agrícola. Es preciso indicar que ciertos bienes de la actividad agrícola que constituyen activo inmovilizado, son considerados como activo realizable al momento de su explotación o venta, es el caso de los animales que se destinan a la reproducción, a la lechería, al trabajo o a la producción. Hay que señalar que las rentas o ingresos obtenidos por el arrendamiento de bienes raíces agrícolas así como los provenientes de servicios de esta naturaleza, no deben ser considerados para estos efectos, en atención a que escapan del concepto de venta provenientes de la actividad agrícola.

La misma disposición establece la conversión de las ventas mensuales a unidades tributarias mensuales, operación que debe efectuarse mes a mes, de acuerdo con el valor que ésta tenga en el mismo período.

La suma de las ventas anuales efectuadas en cada mes, ya convertidas en unidades tributarias mensuales, determinarán si el contribuyente cumple o no con el requisito de éste inciso.

Para determinar si los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, cumplen con el presente requisito debe tenerse presente, en segundo término, si dichos contribuyentes se encuentran relacionados con comunidades o sociedades, excepto las sociedades anónimas abiertas, que a su vez también realicen actividades agrícolas, ya que de encontrarse en esta situación, dichos contribuyentes agrícolas, deben determinar el límite anual de ventas de 8.000 unidades tributarias mensuales a través de procedimientos especiales, que prescribe el inciso sexto de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, el que señala:

" Para establecer si los contribuyentes cumplen con el requisito del inciso cuarto de esta letra deberán sumar a sus ventas el total de sus ventas realizadas por las sociedades, excluidas las sociedades anónimas abiertas, y, en su caso, comunidades con las que este relacionado y que realicen actividades agrícolas. Si al ejecutar la operación descrita el

resultado obtenido excede el límite de ventas establecido en dicho inciso, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades relacionadas con él deberán determinar el impuesto de esta categoría en conformidad con lo dispuesto en la letra a) de este número".

El procedimiento anteriormente indicado deberá ejecutarse al término del ejercicio, no obstante si en cualquier época del ejercicio superan el referido límite, nace la obligación para el contribuyente de incorporarse al régimen de renta efectiva a contar del ejercicio siguiente. Por tanto, para los efectos de aplicar este mecanismo es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1) El contribuyente y las sociedades o comunidades con las que está relacionado, deben realizar actividad agrícola.
- 2) El contribuyente se encuentra relacionado en los términos previstos por el inciso decimotercero, con una o más comunidades o sociedades.

Debe recordarse que las **sociedades anónimas abiertas** quedan excluidas de dicha norma aún cuando realicen actividad agrícola.

En el caso que alguna de las sociedades o comunidades con las que este relacionado el contribuyente, realice simultáneamente tanto actividad agrícola como otras actividades, para los efectos de establecer el límite de 8.000 unidades tributarias mensuales, se considerarán las ventas que digan relación con la actividad agrícola. Igual procedimiento será aplicable al caso en que el contribuyente realice simultáneamente otras actividades que no sean agrícolas.

En las dos situaciones descritas, debe tenerse presente que el contribuyente no podrá sujetarse al sistema de rentas presuntas si obtiene rentas de primera categoría, por las cuales deba declarar sobre renta efectiva, determinada según contabilidad completa, con la

excepción que las ventas que correspondan a la actividad agrícola no excedan de 1.000 unidades tributarias mensuales en el ejercicio.

En definitiva si se determina un monto anual de ventas, superior a 8.000 unidades tributarias mensuales, tanto el empresario individual, como las sociedades o comunidades relacionadas con él , o estas últimas entre sí o con otras relacionadas, deberán determinar el impuesto de primera categoría de acuerdo con la renta efectiva según contabilidad completa, aún cuando algunos de ellos en forma independiente hayan efectuado ventas propias por un monto inferior al límite señalado, no pudiendo posteriormente reincorporarse al régimen de renta presunta. Sin perjuicio de lo anterior, si aplicando el procedimiento que establece el inciso sexto en comento se determinan ventas anuales superiores a 8.000 U.T.M. y si alguien de las comunidades o sociedades ha efectuado en el mismo período ventas netas propias de la actividad agrícola, por un monto igual o inferior a 1.000 U.T.M., podrá mantener el régimen de renta imponible de renta presunta. En la misma situación se encuentra el contribuyente agricultor individual.

En tercer término, para determinar si los contribuyentes agrícolas cumplen con el requisito que estamos analizando y exceden o no el límite mencionado, debe tenerse presente el caso en que los contribuyentes agrícolas se encuentren relacionados, en los términos que dice el inciso decimotercero de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, con una o más comunidades o sociedades, (excluidas las sociedades anónimas abiertas) por medio o a través de una misma persona natural. Si los contribuyentes agrícolas se encuentran en esta situación, para los efectos de establecer si las comunidades y sociedades cumplen con el requisito en comento deberá aplicarse el procedimiento especial que establece el inciso séptimo de la letra b) del N° 1 del artículo 20, que expresa:

"Si una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades, excluidas la anónimas abiertas, que sean a su vez propietarias o usufructuaria de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden el límite mencionado en el inciso cuarto de esta letra, deberá sumarse el total de las ventas anuales de las comunidades y sociedades relacionadas con la persona

natural. Si al efectuarse la operación descrita el resultado obtenido excede el límite establecido en el inciso cuarto, todas las sociedades o comunidades relacionadas con la persona deberán determinar el impuesto de esta categoría en conformidad con lo dispuesto en la letra a de este número”.

En consecuencia, se requiere:

1) Una misma persona natural debe estar relacionada con más de una comunidad o sociedad en los términos previstos en el inciso decimotercero de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

2) Las sociedades o comunidades con las que está relacionado está persona natural, deben ser propietarias o usufructuarias de predios agrícolas o que los exploten a cualquier título. Cabe precisar, que por expresa disposición de la norma citada, quedan excluidas de las sociedades a considerar, las sociedades anónimas abiertas, aún cuando éstas realicen actividades agrícolas.

Para la aplicación de lo dispuesto en el inciso referido no es necesario que la persona natural a que se refiere la norma, sea propietaria o usufructuaria de bienes raíces agrícolas o que explote estos bienes a cualquier título, sino que basta que este relacionado con más de una comunidad o sociedad que desarrolle este tipo de actividad. En cambio las referidas comunidades y sociedades para los efectos de lo dispuesto en el inciso séptimo de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, deben ser propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que los exploten a cualquier título.

Es importante aclarar que en el caso que una comunidad o sociedad, además de su actividad agrícola, realiza simultáneamente otras actividades no clasificadas en el artículo 20 N°1 de la letra a), o b), para los efectos de la determinación del límite anual de ventas, estos deberán considerar las ventas que ésta haya efectuado en la actividad agrícola y no aquellas que correspondan a otro tipo de actividad.

Además debe tenerse presente que el contribuyente no podrá sujetarse al sistema de rentas presuntas, cuando obtenga rentas de primera categoría por las cuales deba declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa, salvo que las ventas que correspondan a la actividad agrícola no excedan de 1.000 U.T.M. en el ejercicio anual.

En consecuencia, las comunidades y sociedades en referencia, para establecer si exceden el límite mencionado, deben sumar el total de las ventas anuales de ellos, cuando estén simultáneamente relacionados con una misma persona natural. Si la suma de las ventas anuales excediera el límite de 8.000 U.T.M., todas las sociedades o comunidades relacionadas con la persona natural, así como aquellos que se relacionen con éstas, quedarán obligadas a determinar sus impuestos a base de renta efectiva según contabilidad completa, aún cuando alguna de ellas en forma independiente haya efectuado ventas anuales por un monto inferior a la suma indicada, no pudiendo posteriormente, incorporarse al sistema de renta presunta.

No obstante lo anterior, aquellas comunidades o sociedades que de acuerdo a lo dispuesto en el inciso séptimo de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, quede obligado a determinar sus rentas efectivas, y que hayan efectuado en el año ventas propias por un valor igual o inferior a 1.000 U.T.M., podrían continuar sujetos, al régimen de renta presunta, en conformidad a lo dispuesto en el inciso noveno de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de Renta.

B. Concepto de Relación para los Efectos de Determinar el Límite Anual de Ventas de 8.000 U.T.M., a que se Refieren los Incisos Sexto y Séptimo de la letra b) del N° 1 del Artículo 20 de la Ley de la Renta.

Se ha señalado anteriormente, los requisitos que debe reunir el contribuyente agrícola para quedar afecto a una tributación en base al sistema de presunción de renta. Uno de estos requisitos consiste en que el contribuyente agrícola no debe exceder de 8.000 U.T.M., en las ventas netas anuales provenientes de su actividad agrícola.

Con el objeto de determinar, si el contribuyente agrícola cumple con éste requisito la propia Ley de la Renta, en los incisos sexto y séptimo de la letra b) del N°1 del artículo 20, ha establecido un mecanismo para la determinación del referido límite señalado. En el inciso sexto se establece que los contribuyentes agricultores deben consolidar sus ventas con las comunidades y sociedades agrícolas con las que están relacionadas (excluidas las anónimas abiertas). Del mismo modo el inciso séptimo establece que en el caso de que más de una sociedad (excluída las anónimas abiertas) o comunidad este relacionada con una misma persona natural, deben consolidarse las ventas de todas las comunidades y sociedades relacionadas con la persona natural, para determinar el referido límite. Entonces el problema que debemos resolver es el determinar en que casos el contribuyente agrícola se encuentra relacionado con sociedades (excluidas las anónimas abiertas) o comunidades agrícolas y en que casos más de una comunidad o sociedad (excluidas las anónimas abiertas) están relacionadas con una misma persona natural, por lo tanto, debemos aplicar algunos de los mecanismos que establecen los incisos sexto o séptimo de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta para determinar si el contribuyente agrícola excede o no el límite de 8.000 unidades tributarias mensuales, y por ende cumple con el requisito en análisis.

Es el inciso decimotercero de la letra b) del N°1 de la Ley de la Renta, la norma que resuelve éste problema, ya que define o más bien indica los casos en que una persona se encuentra relacionado con una sociedad o comunidad, casos que a continuación veremos:

Caso 1:

Relación entre una persona y una sociedad de personas o comunidad; Al respecto el número I) del inciso decimotercero de la letra b) del N° 1 de la Ley de la Renta, expresa:

"I) Si la sociedad es de personas, y la persona como socio tiene facultades de administración o si participa en más del 10% de las utilidades, o si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 10% del capital social o de las acciones. Lo dicho se aplicará también a los comuneros respecto de las comunidades en que participen".

En consecuencia, debe entenderse que existe una relación en los términos utilizados por los incisos sexto y séptimo de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de Renta, ante la ocurrencia de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Cuando la persona como socio o comunero, tenga facultades de administración en la sociedad o comunidad respectiva.

b) Si la persona participa en más del 10% de las utilidades.

c) Si es dueña, usufructuaria o a cualquier título posea más del 10% del capital social o de las acciones, (aún cuando la norma no lo precisa, el 10% de las acciones debe entenderse referido a los accionistas de sociedades encomanditas por acciones y legales mineras).

En cuanto a las comunidades la disposición legal no hace excepciones, por lo que deben entenderse comprendidas las de cualquier origen.

Caso 2:

Relación entre una persona y una sociedad anónima cerrada. Al respecto el número II) del inciso decimotercero de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, expresa:

"II) Sí la sociedad es anónima cerrada y la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas".

Es preciso señalar que la norma legal transcrita se encuentra referida a las sociedades anónimas cerradas, aunque no lo indique expresamente, toda vez que los incisos sexto y séptimo de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, excluye a las sociedades anónimas abiertas para los efectos de la determinación del límite de 8.000 unidades tributarias mensuales.

De acuerdo a lo expuesto en la norma recién citada, debe entenderse que existe relación para los efectos de los incisos sexto y séptimo ya referidos, en las siguientes circunstancias:

a) Si la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones.

b) Si tiene derecho a más del 10% de las utilidades.

c) Si tiene derecho a más del 10% de los votos en la junta de accionistas.

Caso 3:

Relación de una persona en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que la sociedad es gestora. Al respecto el número III) del inciso decimotercero de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, expresa:

"III) Si la persona es partícipe en más de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad es gestora". En consecuencia, la persona se entiende relacionada para los efectos de los incisos sexto y séptimo, si participa en más de un 10% en el contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que la sociedad es gestora.

Caso 4:

Relación entre una persona socia de una sociedad, con otra sociedad relacionada con ésta. Al respecto el número IV) del inciso decimotercero de la letra b) del N° 1 de la Ley de la Renta, expresa:

"IV) Si la persona, de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y está a su vez lo esta con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente".

En consecuencia, de acuerdo a lo dicho anteriormente, las personas relacionadas con una sociedad, se entenderán relacionadas también con una segunda sociedad, cuando la primera se encuentre a su vez relacionada con ésta. En este aspecto, debe entenderse que una

sociedad estará relacionada con otra cuando concurren, respecto de la sociedad las circunstancias descritas en los números anteriores.

Es necesario tener presente, que una persona puede estar relacionada con una sociedad agrícola, a través de otra que no desarrolla esta actividad, situación en la cual procede computar el total de las ventas provenientes de la agricultura de todas las personas y sociedades que exploten este rubro.

C. Información que debe Proporcionar el Contribuyente que por Efecto de las Normas de Relación quede Obligado a Declarar sus Impuestos sobre Renta Efectiva.

En lo referente a este punto, el inciso final de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, expresa:

"El contribuyente que por efecto de las normas de relación quede obligado a declarar sus impuestos sobre renta efectiva, deberá informar de ello, mediante carta certificada a todos sus socios en comunidades o sociedades en las que se encuentre relacionado. Las sociedades que reciban dicha comunicación deberán, a su vez, informar con el mismo procedimiento a todos los contribuyentes que tengan una participación superior al 10% en ella".

De acuerdo a lo dispuesto por la norma legal recién transcrita, todo contribuyente que por efecto de las normas de relación, quede obligado a tributar por el sistema de renta efectiva determinada según contabilidad completa, debe informar de dicha situación, mediante carta certificada, a todos sus socios en comunidades o sociedades en los que se encuentre relacionado. Además las sociedades que reciban dicha comunicación deberán a su vez informar, con el mismo procedimiento (carta certificada), a todos los contribuyentes que tengan una participación superior al 10% en ellas. Con el propósito de tener una mejor visualización de la obligación, se presentan dos ejemplos de esta situación:

D)

SOCIEDAD AGRICOLA "C"

VENTAS = 3.000. U.T.M.

50%

SOCIEDAD AGRICOLA "A"

VENTAS = 5.000. U.T.M.

30%

SOCIEDAD AGRICOLA "B"

VENTAS = 4.000. U.T.M.

20%

CONTRIBUYENTE PERSONA NATURAL AGRICULTOR

VENTAS = 2.000. U.T.M.

En el presente ejemplo, aplicando lo dispuesto en el inciso sexto y las normas de relación del inciso decimotercero, el contribuyente persona natural, para los efectos de determinar si excede el límite anual de ventas de 8.000 U.T.M., debe sumar a sus ventas las ventas efectuadas por todas las sociedades, con las que se encuentre relacionado.

CONTRIBUYENTE PERSONA NATURAL = 2.000.- U.T.M.

SOCIEDAD AGRICOLA "A" = 5.000.- U.T.M.

SOCIEDAD AGRICOLA "B" = 4.000.- U.T.M.

SOCIEDAD AGRICOLA "C" = 3.000.- U.T.M. TOTAL = 14.000.- U.T.M.

De acuerdo con la operación efectuada, tanto el contribuyente persona natural, como todas las sociedades con las que se encuentra relacionado (A; B y C), quedan obligadas a tributar sobre su renta efectiva, determinada según contabilidad completa.

En consecuencia, el aviso o información por carta certificada, dispuesto por el inciso final de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, deberá ser efectuado por la persona natural a las sociedades agrícolas "A" y "B". Además, por efecto de lo dispuesto en la parte final de esta misma disposición legal, la sociedad "A", deberá emitir el mismo aviso a la sociedad "C" y a su vez, todas las sociedades deberán comunicar el hecho, de quedar obligados a llevar contabilidad, a todos los socios que tengan una participación superior al 10% en ellas o que estén relacionados.

II)

SOCIEDAD AGRICOLA "A"

VENTAS = 4.000 U.T.M.

30%

SOCIEDAD AGRICOLA "B"

VENTAS = 6.000 U.T.M.

50%

PERSONA NATURAL

(COMERCIANTE)

En este ejemplo y por expresa aplicación del inciso séptimo y las normas de relación del inciso decimotercero, ambos de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, para los efectos de determinar el límite anual de ventas de 8.000 U.T.M., las sociedades "A" y "B" deben sumar sus ventas, toda vez que se encuentran relacionados con una misma persona natural.

La suma de sus ventas excede el límite ya mencionado, por lo tanto, ambas sociedades quedan obligadas a tributar sobre su renta efectiva, determinada según contabilidad completa.

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso final de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, la sociedad agrícola "A", deberá por medio de una carta certificada, informar de dicha situación a la sociedad agrícola "B". A su vez, esta última sociedad deberá en los mismos términos, informar sobre dicha situación a la sociedad agrícola "A". Ambas sociedades deberán de igual forma, informar a sus socios que tengan una participación superior al 10% en ellas o que estén relacionados, incluyendo al comerciante persona natural. El informe respectivo, por carta certificada, debe hacerse dentro del mes de enero, del año desde el cual el contribuyente, quede afecto a declarar sus impuestos en base a sus rentas efectivas, determinadas según contabilidad completa.

D. Aplicación del Artículo 20 N°1, Letra b) de la Ley de la Renta, Mediante el Desarrollo de Casos Prácticos.

Después de haber señalado anteriormente, los requisitos que exige la Ley de la Renta, para que el contribuyente agrícola que no sea sociedad anónima, pueda acogerse al sistema de renta presunta para tributar. Corresponde determinar el cumplimiento de estos requisitos, a través de casos prácticos. Para esto, se vera cada requisito necesario para acogerse al régimen de renta presunta, en forma separada y por medio de ejemplos, apreciando en cada caso si se cumple o no con el requisito en análisis.

1) Las sociedades de personas, comunidades, u otras personas jurídicas deben estar formadas exclusivamente por personas naturales, según lo dispuesto en el inciso segundo de la letra b) del N°1, del artículo 20 de la ley de la Renta, que expresa:

“Para acogerse al sistema de renta presunta, las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales”.

Caso N°1

a) Sociedad "A":

- Giro: Agrícola
- Ventas anuales: 3.000.- U.T.M.

b) Formada por:

- Personas naturales: 30 % participación en utilidades
- Personas jurídicas: 70 % participación en utilidades

Según lo estipulado en el inciso recién transcrito, la sociedad "A", al estar formada o integrada por una persona jurídica, queda obligada a tributar de acuerdo con la renta efectiva, determinada según contabilidad completa, no importando el porcentaje en que la persona jurídica participe.

2) Los contribuyentes agrícolas, no deben obtener otras rentas de primera categoría por las cuales deban declarar impuestos sobre renta efectiva, determinada según contabilidad completa, según lo dispuesto en el inciso tercero de la letra b) del N°1, del artículo 20 de la Ley de la Renta, que expresa:

"El régimen tributario contemplado en esta letra no se aplicará a los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría por las cuales deban declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa".

Caso N°1

a) Sociedad "A":

- Giro: Agrícola y Ferretería
- Ventas anuales agrícolas: 4.000.- U.T.M.
- Ventas anuales no agrícolas: 6.000.- U.T.M.

b) Socios personas naturales:

Socio 1:

- Giro: Agrícola y tienda de ropa
- Ventas anuales agrícolas: 2.000.- U.T.M.
- Ventas anuales no agrícolas: 5.000.- U.T.M.
- 40 % participación en utilidades Sociedad "A"

Socio 2:

- Giro: Agrícola
- Ventas anuales: 3.000.- U.T.M.
- 60% participación utilidades Sociedad "A"

Teniendo presente, el inciso anteriormente transcrito, debemos señalar respecto del caso planteado, que la sociedad "A" y el socio 1, se encuentran obligados a tributar respecto de su actividad agrícola en base a su renta efectiva, determinada según contabilidad completa, toda vez que ambos, obtienen otras rentas de primera categoría, por las cuales deben declarar impuestos sobre su renta efectiva.

Con respecto al socio 2, en atención a que realiza sólo su actividad agrícola, puede mantener respecto de dicha actividad, el régimen de renta presunta. Además este socio no supera en conjunto con la sociedad el límite de 8.000 U.T.M. de ventas anuales por la actividad agrícola, requisito que luego estudiaremos, casuísticamente.

3) El contribuyente agrícola no debe exceder en sus ventas netas anuales las 8.000 U.T.M., según lo dispuesto en el inciso cuarto de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, que expresa:

"Sólo podrá acogerse al régimen de presunción de renta contemplado en esta letra los contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales. Para la determinación de las ventas, no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo

inmovilizado del contribuyente. Para este efecto, las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo”.

Caso N°1:

a) Persona Natural Agricultor:

- Socio de sociedades agrícolas “A” y “B” con participación en las utilidades de un 20% y 40% respectivamente.
- En el mes de junio efectuó ventas de maquinaria agrícola por un valor de 400.000 pesos.

b) Sociedades Agrícolas “A” y “B”

- Están formadas exclusivamente por persona naturales, perteneciendo el 80% y 60% restante a comerciantes respectivamente.

Supuesto Persona Natural Sociedad A Sociedad B Consolidadas

Las ventas en el ejercicio fueron las siguientes:

Meses	P. Natural	Sociedad “A”	Sociedad “B”
Enero	\$ 100.000.-	\$1.100.000.-	Sin Ventas
Febrero	\$ 120.000.-	\$ 500.000.-	\$ 800.000.-
Marzo	\$ 300.000.-	\$ 300.000.-	\$ 400.000.-
Abril	\$ 200.000.-	Sin Ventas	Sin Ventas
Mayo	\$ 120.000.-	\$ 600.000.-	\$ 1.800.000.-
Junio	\$ 500.000.-	\$ 700.000.-	\$ 1.200.000.-
Julio	\$ 80.000.-	\$ 300.000.-	\$ 800.000.-
Agosto	\$ 100.000.-	Sin Ventas	\$ 1.400.000.-
Septiembre	\$ 60.000.-	\$ 800.000.-	\$ 600.000.-
Octubre	Sin Ventas	\$2.000.000.-	\$ 400.000.-
Noviembre	Sin Ventas	Sin Ventas	\$ 300.000.-
Diciembre	\$ 300.000.-	\$ 400.000.-	Sin Ventas

Desarrollo:

Conversión ventas mensuales en unidades tributarias mensuales.

Mes	Valor UTM	Ventas UTM Pers. Natural	Ventas UTM Soc. A	Ventas UTM Soc.B	Ventas Consolidadas UTM
Enero	1000	100	1100	-----	1200
Febrero	1000	109	454	727	1290
Marzo	1200	250	250	333	833
Abril	1300	153	-----	-----	153
Mayo	1400	85	428	1285	1798
Junio	1500	*66	466	800	1332
Julio	1600	50	187	500	737
Agosto	1700	58	-----	823	881
Septiembre	1800	33	444	333	810
Octubre	1900	-----	1052	210	1262
Noviembre	2000	-----	-----	150	150
Diciembre	2100	142	190	-----	332
Total		1046	4571	5161	10778

Para analizar este caso, se deben tener presente las siguientes consideraciones:

- De acuerdo a lo dispuesto en el inciso sexto de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, para determinar si un contribuyente, persona natural agricultor, cumple con el requisito del inciso cuarto de la misma norma legal (no exceder en sus ventas netas anuales del límite de 8.000 U.T.M.), debe sumar a sus ventas, el total de las ventas realizadas por las comunidades y sociedades (excluidas las anónimas abiertas), con las que este relacionado y que realicen actividades agrícolas.

** Para los efectos de la conversión de las ventas del mes de junio de la persona natural, se excluyó la venta de maquinarias agrícolas por 400.000.- pesos, en atención a lo dispuesto por el inciso cuarto, transcrito. Además debe tenerse presente que el resultado de la conversión en U.T.M. debe expresarse en cifras enteras, despreciándose las fracciones de decimales.*

- La ley también expresa que para tales efectos se entenderá que una persona esta relacionada con una sociedad, entre otras circunstancias, cuando dicha persona natural participa en más del 10% de las utilidades de la sociedad.

- La parte final del inciso sexto de la norma legal en comento indica que si las ventas determinadas exceden del límite de 8.000 U.T.M., tanto el contribuyente persona natural como las sociedades con las que está relacionado, deberán tributar en base a su renta efectiva, determinada según contabilidad completa.

En consecuencia y de acuerdo con las consideraciones anteriormente expuestas del caso planteado se puede concluir:

- El contribuyente persona natural es agricultor.

- Está relacionado con las sociedades “A” y “B”, las cuales realizan actividades agrícolas.

- Las ventas consolidadas de la persona natural y las sociedades con las que se encuentra relacionada suman 10.778 U.T.M. y por lo tanto exceden el límite de 8.000 U.T.M.

- En consecuencia, la persona natural y las sociedades “A” y “B”, se encuentran obligadas a determinar sus rentas imponibles en base a su renta efectiva, determinada según contabilidad completa.

Caso N°2

a) Persona Natural:

- Giro: Comerciante

- Participa en un 15% y en 30% en el capital de las sociedades agrícolas “A” y “B”, respectivamente.

b) Sociedades Agrícolas:

- Ventas del ejercicio:
Sociedad “A”: 5.200 U.T.M.
Sociedad “B”: 4.000 U.T.M.
- Están formadas exclusivamente por personas naturales.

Para analizar este caso, se deben tener presente las siguientes consideraciones:

- El inciso séptimo de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, dispone que si una persona natural, está relacionada con una o más comunidades o sociedades (excluidas las anónimas abiertas), para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden del límite de 8.000 U.T.M., deberá sumarse el total de las ventas anuales de las comunidades y sociedades relacionadas con la persona natural.
- El número I) del inciso decimotercero de la norma legal referida en el considerando anterior, expresa que para tales efectos se entenderá que una persona esta relacionada con una sociedad, entre otras circunstancias, cuando posee más del 10% del capital.
- Según la parte final del inciso séptimo, ya referido, si las ventas exceden el límite de 8.000 U.T.M., todas las sociedades o comunidades relacionadas con la persona natural deberán determinar sus impuestos de acuerdo con la renta efectiva, determinada según contabilidad completa.

En consecuencia y de acuerdo con las consideraciones expuestas, respecto del caso planteado se puede concluir que el contribuyente sin ser agricultor se encuentra relacionado con las sociedades agrícolas “A” y “B” y que las ventas consolidadas de ambas sociedades suman 9.200 U.T.M., lo cual excede el límite de 8.000 por tanto ambas sociedades quedan obligadas a determinar sus rentas imponibles en base a contabilidad completa.

Caso N° 3

a) Sociedad de Personas

-Giro: Agrícola

-Ventas Anuales: 3.000 U.T.M.

b) Socios Personas Naturales:

Socio "A": 50% Participación Utilidades

- Agricultor

- Ventas Propias Anuales: 6.000 U.T.M.

Socio "B": 50% Participación Utilidades

- Agricultor

- Ventas propias Anuales: 3.000 U.T.M.

Para analizar este caso, se deben tener presente las mismas consideraciones que se señalaron para el caso N°1, en consecuencia, se puede concluir que la suma de las ventas anuales del socio "A", con las de la sociedad de personas con la que se encuentra relacionado, ascienden a 9.000 U.T.M., las cuales exceden el límite de 8.000 U.T.M., por tanto el socio "A" y la sociedad de personas, quedan obligados a determinar sus rentas imponibles en base a contabilidad completa.

En lo que respecta al socio "B", puede mantener el régimen de renta presunta, toda vez que sus ventas al sumarlas con las ventas de la sociedad con que se encuentra relacionado ascienden a 6.000 U.T.M., cifra que no excede el límite de 8.000 U.T.M.

Caso N° 4

a) Sociedades de Personas:

Sociedad "Uno":

- Giro: Agrícola

- Ventas Anuales: 4.000 U.T.M.

Sociedad "Dos":

- Giro: Agrícola

- Ventas Anuales: 6.000. U.T.M.

b) Personas Naturales Socios:

Persona Natural "A":

- Giro: Agrícola
- 20% Participación de Utilidades Sociedad Uno
- Ventas Propias Anuales: 3.000 U.T.M.

Persona Natural "B":

- Giro: Comerciante
- 80% Participación en Utilidades Sociedad Uno
- 85% Participación en Utilidades Sociedad Dos

Persona natural "C":

- Giro: Agrícola
- 15% Participación en Utilidades Sociedad Dos
- Ventas Propias Anuales: 5.000 U.T.M.

Para analizar este caso, se hacen extensivas las consideraciones expuestas en los casos N°1 y N°2. En atención a la complejidad del presente caso y al mayor número de socios y sociedades involucradas en el planteamiento, se analizará separadamente la situación de cada contribuyente involucrado.

Sociedad Uno: Renta Efectiva.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso séptimo de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, si una persona natural está relacionada con más de una comunidad o sociedad que realice actividades agrícolas, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden el límite anual de ventas de 8.000 U.T.M., deberá sumarse el total de las ventas anuales de la comunidades y sociedades relacionadas con la persona natural. Si efectuado el cálculo, el resultado excede el referido límite, todas las comunidades o sociedades relacionadas con la persona natural deberán determinar sus impuestos sobre la

base de su renta efectiva establecida según contabilidad completa. Por tanto, teniendo presente que en el caso planteado:

La persona natural “B”, se encuentra relacionada simultáneamente con las sociedades agrícolas Uno y Dos, para los efectos de determinar si la sociedad Uno excede el límite anual de ventas de 8.000 U.T.M., deberá sumar a sus ventas aquellas efectuadas por la sociedad Dos.

En consecuencia, como la suma de las ventas anuales efectuadas por las sociedades Uno y Dos ascienden a 10.000 U.T.M. y exceden el ya referido límite, ambas sociedades deben tributar en base a renta efectiva, y determinada según contabilidad completa.

Sociedad Dos: Renta Efectiva

Debe determinar la renta efectiva en base a contabilidad completa, por las mismas razones indicadas para la sociedad Uno.

Persona Natural “A”: Renta Presunta.

De acuerdo con lo señalado en la Ley de la Renta, para establecer si un contribuyente, persona natural agricultor excede el límite de 8.000 U.T.M., deberá sumar a sus ventas el total de las ventas realizadas por las sociedades y comunidades que realicen actividades agrícolas y con la cuales se encuentra relacionado. Si como resultado de esta operación se excede el límite mencionado, tanto el contribuyente persona natural, como las sociedades y comunidades con las que este relacionado, deberán calcular sus impuestos sobre la base de su renta efectiva, determinada según contabilidad completa.

En el caso planteado, la persona natural “A” se encuentra relacionado con la sociedad agrícola Uno y la suma de las ventas anuales de ambas asciende a 7.000 U.T.M., suma que no excede el límite anual de ventas (8.000 U.T.M.), por ende la persona natural “A” podrá mantener el régimen de renta presunta.

Persona Natural “B”: No Aplicable.

En este caso, como la persona natural “B” es comerciante y no realiza actividades agrícolas, no se deben aplicar las normas de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Persona natural “C”: Renta Efectiva.

Al igual que en el caso de la persona natural “A” , es aplicable la norma del inciso sexto de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta. La persona natural “C” se encuentra relacionada con la sociedad agrícola Dos, por lo que deben sumar sus ventas anuales, dicha suma asciende a 11.000 U.T.M., lo que excede el límite anual de ventas de 8.000 U.T.M., por lo tanto la persona natural “C” y la sociedad Dos, deberán tributar sobre la base de su renta efectiva, determinada según contabilidad completa.

Por último se debe tener presente que las personas naturales “A”, “B” y “C”, tributarán en sus impuestos personales por los retiros efectivos que realicen de las respectivas sociedades, ya que ambas sociedades quedaron obligadas a determinar sus impuestos en base a renta efectiva.

Cuarto Requisito: El contribuyente agrícola podrá permanecer sujeto al régimen de renta presunta, cuando sus ventas propias anuales no excedan de 1000 U.T.M., según lo dispuesto en el inciso noveno de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, que expresa:

“Después de aplicar las normas de los incisos anteriores, los contribuyentes cuyas ventas anuales no excedan de 1.000 unidades tributarias mensuales podrán continuar sujetos al régimen de renta presunta. Para determinar el límite de venta a que se refiere este inciso no se aplicarán las normas de los incisos sexto y séptimo de esta letra”.

Caso 1

a) Sociedad de Personas

a.1) Sociedad “Uno”

- Giro: Agrícola.

- Ventas Anuales: 7.300 U.T.M.

a.2) Sociedad “Dos”

- Giro: Agrícola
- Ventas Anuales: 900 U.T.M.

b) Socios Personas Naturales:

b.1) Persona Natural "A"

- Giro: Agrícola
- 60% Participación de utilidades sociedad "Uno"
- Ventas propias anuales: 800 U.T.M.

b.2) Persona Natural "B"

- Giro: Comerciante
- 40% Participación Utilidades sociedad "Uno"
- 80% Participación Utilidades Sociedad "Dos"

b.3) Persona Natural "C"

- Giro: Agrícola
- 20% Participación Utilidades sociedad "Dos"
- Ventas Propias Anuales: 7.800 U.T.M.

Para analizar el caso planteado se deben considerar lo siguiente:

- El inciso sexto de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, dispone que para determinar si un contribuyente persona natural agricultor cumple con el requisito del inciso cuarto de la misma norma legal (ventas anuales no exceda del límite anual de 8.000 U.T.M.) debe sumar a sus ventas el total de las ventas realizadas por las comunidades y sociedades (excluidas las anónimas abiertas), con las que este relacionado y que realicen Actividades agrícolas.

- El número 1 del inciso decimotercero de la letra b) del N° 1, del artículo 20 de la Ley de la Renta, expresa que para los efectos del inciso sexto de la misma norma legal, se entenderá que una persona está relacionada con una sociedad, entre otras circunstancias, cuando dicha persona natural participe en más del 10% de las utilidades.

- De acuerdo al mismo inciso sexto señalado anteriormente, si las ventas determinadas en la forma ya indicada, exceden del límite de las 8.000 U.T.M., tanto el contribuyente persona natural, como las sociedades con que esta relacionado, deberán tributar sobre la base de su renta efectiva, determinada según contabilidad completa.

- El inciso séptimo de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, dispone que si una persona natural esta relacionado con una o más comunidades o sociedades agrícolas (excluidas las anónimas abiertas), para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden del límite de 8.000 U.T.M., deberá sumarse el total de las ventas anuales de las comunidades y sociedades relacionada con la persona natural.

- El número I) del inciso decimotercero de la disposición legal en comento expresa que para tales efectos se entenderá que una persona natural esta relacionada con una sociedad, entre otras circunstancias, cuando posee más del 10% del capital.

- La parte final del inciso séptimo establece que si las ventas determinadas en la forma que el citado inciso establece, exceden del límite de 8.000 U.T.M., todas las sociedades o comunidades relacionadas con la persona natural deberán determinar sus impuestos de acuerdo con la renta efectiva, determinada según contabilidad completa Para los efectos de facilitar el entendimiento del presente planteamiento, se analizará separadamente la situación de cada uno de los contribuyentes involucrados.

Sociedad Uno: Renta Efectiva.

En el caso planteado la persona natural “B”, se encuentra relacionada simultáneamente con las sociedades agrícolas Uno y Dos. Para los efectos de determinar si la sociedad Uno excede el límite anual de ventas de 8.000 U.T.M, deberá sumar a sus ventas, las aquellas efectuadas por la sociedad Dos.

Del mismo modo y en consideración a que en el caso en análisis, la persona natural “A”, contribuyente agrícola se encuentra relacionado con la sociedad Uno, si la suma de ventas anuales de la persona natural “A” y las de la sociedad Uno, exceden de 8.000 U.T.M., dicha

sociedad queda de igual forma obligada a determinar su renta efectiva según contabilidad completa.

Sociedad Dos: Renta Presunta.

De acuerdo a las razones señaladas para la sociedad Uno y ya que la suma de las ventas anuales de la sociedades Uno y Dos asciende a 8.200 U.T.M., y por su parte la suma de las ventas anuales de la persona natural “C” y de la sociedad Dos, alcanza a las 8.700 U.T.M., esta sociedad debería quedar obligada a tributar sobre la base de su renta efectiva determinada según contabilidad completa, sin embargo, en atención a lo dispuesto por el inciso noveno de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, y teniendo presente que la suma de las ventas anuales propias de la sociedad Dos asciende a 900 U.T.M., y por ende no excede el límite de 1.000 U.T.M., fijado por la recién citada norma legal, esta sociedad puede mantener el régimen de tributación en base al sistema de renta presunta

Persona natural “A”: Renta Presunta.

Considerando que las suma de las ventas anuales de la persona natural “A” con las de la sociedad Uno (con la cual se encuentra relacionado), ascienden a 8.100 U.T.M., esta persona natural debería quedar obligada a tributar de acuerdo al régimen de renta efectiva, determinada según contabilidad completa, pero de acuerdo con el inciso noveno de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta y considerando que las ventas propias anuales de dicho contribuyente, alcanzan a 800 U.T.M., suma que no excede el límite fijado por la antedicha norma legal (1.000 U.T.M.), el contribuyente persona natural “A” puede mantenerse acogido al régimen de renta presunta.

Persona natural “B”: No Aplicable.

En atención a que la persona natural “B”, es comerciante y no realiza actividades agrícolas, no se deben aplicar a su respecto, las normas de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Persona Natural “C”: Renta Efectiva.

En consideración a que la suma de las ventas anuales del contribuyente persona natural “C” con las de la sociedad Dos (con la que se encuentra relacionado), asciende a 8.700 U.T.M. y teniendo presente además que sus ventas propias anuales alcanzan a 7.800 U.T.M., excediendo con crece el límite fijado por el inciso noveno en comento (1000 U.T.M.), este contribuyente se encuentra obligado a tributar en base a su renta efectiva, determinada según contabilidad completa.

Caso N°2

a) Sociedad “A”:

-Giro: Agrícola

- Ventas anuales: 900 U.T.M.

Formada por:

- Persona natural: 30% Participación en Utilidades

- Persona Jurídica: 70% Participación en Utilidades

Para analizar el presente caso, se deben tener presente las siguientes consideraciones:

- El inciso segundo de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, señala que las cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, para que puedan acogerse al sistema de renta presunta deben estar formadas exclusivamente por personas naturales.

- El inciso noveno en análisis establece que después de aplicar las normas de los incisos anteriores aquellos contribuyentes cuyas ventas anuales no excedan de 1.000 U.T.M., podrán continuar sujetos al régimen de renta presunta.

En consecuencia, y según lo anteriormente expuesto, en el caso planteado la sociedad “A” , al estar formada o integrada por una persona jurídica, debería quedar obligada a determinar y declarar sus impuestos de acuerdo con la renta efectiva, determinada según contabilidad completa, sin embargo, según lo indicado en el inciso noveno en análisis y teniendo

presente que las ventas propias anuales de la sociedad “A” ascienden a 900 U.T.M., (cifra que no excede el límite de 1.000 U.T.M.) dicha sociedad se puede mantener sujeta al régimen de renta presunta.

Caso N°3

a) Sociedad “A”:

- Giro: Agrícola y Ferretería
- Ventas anuales agrícolas: 900 U.T.M.

Para analizar el caso planteado se debe tener presente las siguientes consideraciones:

- El inciso tercero de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, señala que los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas, para que puedan tributar respecto de dicha actividad a través del régimen de renta presunta, no deben tener otras rentas de Primera Categoría por las cuales declaren impuestos sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa.

- El inciso noveno en estudio dispone que aquellos contribuyentes que después de aplicar las normas de los incisos anteriores, cuyas ventas anuales no excedan de 1.000 U.T.M., podrán continuar acogido al régimen de renta presunta.

En consecuencia , de acuerdo a lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la sociedad “A” , toda vez que aparte de su actividad agrícola obtiene otras rentas de Primera Categoría por las que debe declarar impuesto sobre la renta efectiva, determinada según contabilidad completa, deberá también respecto de su actividad agrícola tributar en dicha forma. No obstante esto, según lo indicado en el referido inciso noveno y atendido a que las ventas propias anuales de la sociedad “A”, no exceden el límite de 1.000 U.T.M., fijado por dicha norma (sólo asciende a 900 U.T.M.), la sociedad “A” puede mantenerse acogida al régimen de renta presunta.

VIII. SITUACIONES DE VENTA, ARRENDAMIENTO, SUBARRENDAMIENTO Y MEDIERIA DE UN BIEN RAÍZ AGRÍCOLA.

A. Enajenación de un Bien Raíz Agrícola

La enajenación del todo o parte de un predio agrícola, en el ejercicio anterior a aquel en que deba tributarse con renta efectiva según contabilidad completa en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligara a los adquirentes de tales predios agrícolas a tributar también con el citado sistema. Esta misma normativa se aplicara también cuando los adquirentes enajenen a su vez los predios agrícolas.

Si el bien que se enajena forma parte del activo de empresas de primera categoría obligadas a declarar su renta efectiva, como es el caso de la actividad agrícola cuando se rige por este sistema en reemplazo del régimen de presunciones. En este caso, la utilidad queda afecta al impuesto de Primera Categoría y al Global Complementario o Adicional, en la oportunidad en que de acuerdo a la ley se devenguen estos dos últimos tributos.

La enajenación esporádica de los bienes raíces **agrícolas no constituye renta en los términos contemplados en el artículo 17 N°8, letra b) de la Ley de la Renta.**, es decir, en la enajenación de bienes raíces, excepto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría.

Los contribuyentes que deban declarar su renta efectiva en base a contabilidad completa a partir del 01.01.91, o en una fecha posterior, que enajenen predios agrícolas a contar del 28.06.90 fecha en la que se publico la ley N° 18.985, la que introdujo un conjunto de modificaciones a la Ley de la Renta y en particular modificó el régimen tributario que afecta a los agricultores, se sujetaran a las siguientes normas:

El valor de enajenación, incluido el reajuste del saldo de precio, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta, hasta la concurrencia de cualquiera de estos valores, a elección del contribuyente:

- a) Valor de adquisición reajustado en el porcentaje de variación del I.P.C. entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior a la enajenación.
- b) Avalúo Fiscal a la fecha de la enajenación.
- c) Valor comercial del predio según tasación del S.I.I. No se aplicara esta tasación respecto de enajenaciones posteriores a la vigencia de los nuevos avalúos fiscales que se establezcan.
- d) Valor comercial del predio, incluyendo solo los bienes que contempla la ley 17.235, el que contempla para los efectos de aplicar el impuesto territorial: los terrenos, las casas patronales y aquellos inmuebles o partes de ellos cualquiera que sea su ubicación, que no tengan terrenos agrícolas o en que la explotación del terreno sea un rubro secundario, siempre que en dichos inmuebles existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de productos agropecuarios primarios, vegetales o animales. El valor comercial debe ser determinado por un Ingeniero agrónomo, forestal o civil. Este valor debe ser aprobado y certificado por firma de auditores registrada en la Superintendencia de Bancos o por una sociedad tasadora de activos.

B. Arrendamiento de un Bien Raíz Agrícola

En el caso de **arrendamiento** de un predio agrícola cuyo arrendador es una persona obligada a llevar contabilidad por su actividad agrícola, obliga a su vez al arrendatario a la misma exigencia. No obstante, cabe señalar que a este último también lo ampara la excepción del inciso noveno de la letra b) del N°1 del artículo 20, siempre que desde el primer ejercicio que se inicie como agricultor-o en los siguientes- no supere el límite de 1000 UTM, a que se refiere esa norma. Dicho límite tampoco deberá superarlo sumando otras ventas de la actividad agrícola que obtenga de otros predios. De tal manera, el contribuyente arrendatario mencionado tributara en base a renta presunta, mientras no supere el límite de 1000 UTM; si ello sucediera por cualquier cantidad de exceso sobre ese monto, se hará efectiva la exigencia del incisos octavo y a contar del ejercicio inmediatamente siguiente, deberá incorporarse al régimen de renta efectiva a base de

contabilidad completa. En cambio si el arrendatario ya se encontraba obligado a llevar contabilidad completa por su actividad agrícola, de inmediato debe incorporar a éste régimen la explotación del predio arrendado. Si llevaba contabilidad por otra actividad, o bien si el arrendatario es una sociedad o comunidad compuesta por alguna persona jurídica, desde el ejercicio siguiente al que supere las 1000 UTM de ventas propias de productos agrícolas deberá someterse al régimen de renta efectiva por la actividad agrícola, cualquiera que sea el exceso sobre el monto de las ventas agrícolas.

La norma anterior, no se aplicara respecto de los contratos de arrendamiento celebrados por escritura publica o protocolizados hasta el 31.12.89, ni respecto de aquellos en los que el arrendatario hubiera declarado oportunamente su renta presunta en los años 1989 y anteriores cuando correspondiere (Art.3° ley 18.985). Por su parte, el nuevo artículo 5° del D.L. N°993, sobre arrendamiento de predios rústicos, medierias o aparcerías y otras normas de explotación agrícola, establece lo siguiente:

“El contrato de arrendamiento que recaiga sobre la totalidad o parte de un predio rustico, solo podrá pactarse por escritura publica o privada, siendo necesario en este ultimo caso, la presencia de dos testigos mayores de dieciocho años, quienes individualizados, lo suscribirán en dicho carácter.

El arrendador deberá declarar en la misma escritura, sea pública o privada, si está afecto al impuesto de primera categoría sobre la base de renta efectiva determinada por contabilidad completa, o sujeto al régimen de renta presunta para efectos tributarios.

La falta de declaración impide que el documento en que conste el contrato, pueda hacerse valer ante autoridades judiciales y administrativas, y no tendrá merito ejecutivos mientras no se acredite mediante escritura complementaria la constancia de la declaración referida”.

En relación con la materia anterior sobre el arrendamiento de un bien raíz agrícola, será preciso tener presente lo dispuesto en el artículo 75 bis del código tributario, en el que se señala que el arrendador o cedente en los documentos que den cuenta del arrendamiento o

cesión temporal en cualquier forma, de un bien raíz agrícola, deberá declarar si es un contribuyente del impuesto de primera categoría de la ley de impuesto a la Renta que tributa sobre la base de renta efectiva o bien sobre renta presunta. Esto también se hace aplicable respecto de los contratos de arrendamiento o cesión temporal de pertenencias mineras o de vehículos de transporte de carga terrestre.

Los arrendadores o cedentes que no den cumplimiento a la obligación contemplada anteriormente o que hagan una declaración falsa respecto de su régimen tributario, serán sancionados con multa de una unidad tributaria anual a cincuenta unidades tributarias anuales, y además deberán indemnizar los perjuicios causados al arrendatario o cesionario.

No obstante, el enajenante, arrendador o persona que a título de mera tenencia entregue el predio agrícola, podrá cumplir con la obligación de informar su régimen tributario hasta el último día hábil del mes de enero del año en que deba comenzar a determinar su renta efectiva según contabilidad completa. En este caso, la información al adquirente, arrendatario o mero tenedor deberá efectuarse mediante carta certificada dirigida a través de un notario al domicilio que aquel haya señalado en el contrario y, de igual manera, se informara al Director regional del S.I.I. del mismo domicilio.

C. Situación Tributaria en los Contratos de Medierias o Aparcerias.

Tratándose de la celebración de contratos de mediería o aparcerias, el propietario del predio agrícola deberá declarar como renta presunta de su actividad un 10% del avalúo fiscal del predio agrícola vigente al 1° de Enero de cada año, por su parte, el mediero, deberá declarar por igual concepto un 4% del avalúo fiscal del predio agrícola vigente a la misma fecha señalada; siempre y cuando ambas personas cumplan con los requisitos y condiciones que exige la ley de la renta. , es decir las condiciones señaladas en la letra b) del N°1 del artículo 20 de la ley de la renta.

IX. SISTEMA DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA SIMPLIFICADA.

El Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada es una nueva alternativa para la determinación de la renta proveniente de la actividad agrícola, y por lo tanto del impuesto a la renta correspondiente. Es un sistema de determinación de la renta que puede ser utilizado por agricultores que actualmente tributan en el régimen de renta presunta, como también aquellos contribuyentes de este sector que se dispongan a realizar su iniciación de actividades.

Este nuevo régimen se denomina de renta efectiva acreditada con contabilidad simplificada, según se estableció en la Ley 19.892 (publicada en el Diario Oficial el 23 de agosto de 2003), y en el Decreto Supremo 344 (publicado en el Diario Oficial el 19 de mayo de 2004).

Como sabemos en el régimen de Renta Presunta tributan los agricultores que cumplen los siguientes requisitos: propietarios, usufructuarios o arrendatarios de uno a más predios agrícolas y con ventas anuales propias y de sociedades relacionadas menores o iguales a 8.000 UTM (unidades tributarias mensuales); si es persona natural y está relacionado con una sociedad, cuyas ventas en conjunto superan las 8.000 UTM, podrá tributar con renta presunta siempre que las ventas propias anuales sean menores o iguales a 1.000 UTM.

Quienes no cumplan con los requisitos mencionados están obligados a tributar con Renta Efectiva determinada en base a contabilidad completa.

Este sistema de determinación de renta implica una formalización tributaria que puede significar una serie de beneficios para los productores que se acogen a él, entre los que figuran un mejor control de la administración del negocio, ordenamiento de sus finanzas, renta demostrable, lo que a su vez constituye una mejor carta de presentación tanto en el sistema comercial como una mejor base para acceder al sistema financiero.

A. Contribuyentes Agricultores que se Pueden Acoger al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.

Los que se pueden acoger son los propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas y las personas que exploten estos predios a cualquier otro título (arrendatarios, etc.), que actualmente se encuentren acogidos al régimen de renta presunta que establece la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, por cumplir con los requisitos que exige dicha norma legal para estar sujetos a este sistema de tributación. Se incluyen los contribuyentes que exploten bosques que no se encuentren acogidos al decreto ley N° 701, de 1974, sobre Fomento Forestal, y que, por disposición de su artículo 14, en la medida que cumplan con los requisitos de la mencionada disposición de la Ley de la Renta –con un tope de 24.000 UTM de ventas netas anuales acumuladas en el período móvil de tres años, en lugar de las 8.000 UTM que establece la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la ley del ramo-, pueden acogerse al régimen de renta presunta, y los Pequeños Propietarios Forestales, los cuales, se encuentran sujetos, como norma general, al régimen de renta presunta, y las mismas personas indicadas que en el futuro desarrollen actividades agrícolas mediante la tenencia, usufructo o explotación a cualquier título de predios agrícolas y que cumplan con los requisitos y condiciones que exige la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta para quedar sujetos al sistema de renta presunta que contiene esta norma legal.

B. Contribuyentes que No se Pueden Acoger al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.

No podrán acogerse al sistema de contabilidad agrícola, los siguientes contribuyentes:

- a) Las sociedades anónimas;
- b) Las sociedades de personas que tengan uno o más socios que sean personas jurídicas; y

c) Los contribuyentes, ya sea, que por las actividades agrícolas que desarrollen o por cualquier otra actividad, según las normas de la Ley de la Renta estén obligados a declarar la renta efectiva determinada o acreditada mediante contabilidad completa.

Por lo tanto pueden optar por este sistema cualquier persona que cumpla con los requisitos para declarar en el esquema de Renta Presunta.

C. Registro en que se debe llevar el Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.

El sistema de contabilidad agrícola simplificada se llevará en una planilla que cumpla con los requisitos que el Servicio de Impuestos Internos establece, y la que no requiere que sea timbrada por ese organismo. Con el fin de determinar el resultado tributario del ejercicio comercial respectivo en dicha planilla una vez al año (al 31 de diciembre de cada ejercicio), se anotarán o registrarán las siguientes partidas:

D. Registros o Documentación que Servirán para Acreditar las Anotaciones Efectuadas en el Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.

Las cantidades que se anoten en el sistema de contabilidad agrícola simplificada, se acreditarán con los siguientes registros o documentación:

Las operaciones de ventas, exportaciones y prestación de servicios y las operaciones de compras, importaciones y de servicios recibidos o utilizados, se acreditarán con el Libro de Compras y Ventas, que cumpla con los requisitos y formalidades exigidos por el D.L. N° 825, de 1974 y su respectivo Reglamento. Las operaciones que se registran en este Libro, ya deben estar a su vez debidamente acreditadas con las respectivas facturas o boletas de ventas o de servicios emitidos, o con las respectivas facturas de compras o de servicios recibidas, según corresponda.

Los demás ingresos que también provengan de las actividades agrícolas y que no deben registrarse en el Libro de Compras y Ventas antes señalado, se acreditarán con la respectiva

documentación respaldatoria que da origen a las operaciones, la cual podrá ser con un contrato celebrado entre las partes.

En cuanto a los gastos que se rebajen de los ingresos de la actividad agrícola, tales como remuneraciones y honorarios, dichos desembolsos pueden acreditarse con el Libro Auxiliar de Remuneraciones o con los respectivos contratos de trabajos celebrados entre las partes o liquidaciones de sueldos emitidas por el empleador o boletas de honorarios correspondientes.

Todo empleador (entre los cuales se comprenden los agricultores) con cinco o más trabajadores deben llevar un Libro Auxiliar de Remuneraciones, timbrado por el S.I.I, y las remuneraciones que figuren en dicho libro, serán las únicas que podrán considerarse como gasto para los efectos de la determinación de la base imponible de la actividad agrícola.

Los gastos que no puedan acreditarse de conformidad a lo señalado anteriormente, se podrán acreditar, con una Declaración Jurada Anual Simple formulada por el contribuyente agricultor, la Declaración Jurada Anual Simple antes indicada, no se considerará como documentación suficiente para acreditar los gastos antes indicados, cuando el monto total anual nominal de éstos, exceda del equivalente a 30 Unidades Tributarias Mensuales, al valor vigente que tenga dicha unidad en el mes de Diciembre de cada año.

E. Tributación que Afecta a la Base Imponible de la Primera Categoría Determinada Mediante el Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.

La Base Imponible (utilidad o renta) que se determine mediante el sistema de contabilidad agrícola simplificada, estará afecta a la siguiente tributación:

En el caso de agricultores que sean personas naturales, dicha renta se afectará con el Impuesto de Primera Categoría, con la tasa que esté vigente en el año de su declaración, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley de la Renta, pudiendo rebajarse de dicho

tributo, como crédito, las contribuciones de bienes raíces pagadas por el bien raíz que se explota.

A su vez, la citada renta en el mismo año de su determinación se afectará con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según sea el domicilio o residencia, en el país o en el extranjero del contribuyente, pudiendo darse de crédito en contra de los impuestos personales antes indicados, el Impuesto de Primera Categoría señalado en primer lugar.

En el caso que el agricultor se trate de una sociedad de personas que debe estar constituida o formada exclusivamente por personas naturales, la renta determinada mediante el sistema de contabilidad agrícola simplificada, se afectará a nivel de la sociedad con el Impuesto de Primera Categoría en el año de su determinación.

Los socios de dicha sociedad por la parte que les corresponda de la mencionada renta, de acuerdo al porcentaje de participación en las utilidades, según el respectivo contrato social, en el mismo año de su determinación deberán tributar con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según sea su domicilio o residencia, en el país o en el extranjero, pudiendo darse de abono o crédito en contra de los impuestos personales que les afectan, el Impuesto de Primera Categoría que la sociedad haya declarado y pagado, en la proporción que corresponda.

F. Obligaciones Tributarias de las cuales estarán Liberados los Contribuyentes Agrícolas que se Acojan al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.

Los contribuyentes agricultores que se acojan al sistema de contabilidad agrícola simplificada estarán liberados de las siguientes obligaciones tributarias:

1. De practicar inventarios en cualquier época del año.
2. De confeccionar balance en cualquier época del año.
3. De depreciar los bienes físicos del activo inmovilizado, conforme a las normas de N° 5 del artículo 31 de la ley de la renta.

4. De llevar el registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) a que se refiere el N° 3 de la letra A de artículo 14 de la ley de la Renta.
5. De aplicar el sistema de corrección monetaria a que se refiere el artículo 41 de la ley de la renta; y
6. De ajustar sus activos y pasivos al incorporarse al sistema de contabilidad agrícola simplificada, desde el régimen de renta presunta, no exigiendo un balance inicial al incorporarse al régimen de renta efectiva. De este modo, la contabilidad simplificada, en análisis, se inicia desde el primer mes desde el cual se acogió el contribuyente sin saldos de arrastre de partidas anteriores, sino que registrando las operaciones de ingresos y salidas explicadas en los párrafos anteriores.

Por lo tanto, los contribuyentes que se acojan al sistema simplificado, estarán liberados para efectos tributarios, de practicar inventarios, balances, depreciaciones, como también de llevar el detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas y de aplicar la corrección monetaria, a que se refiere el artículo 14, letra A), y 41°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

G. Fecha a Partir de la cual los Contribuyentes Agricultores podrán Ingresar al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.

Los contribuyentes que se acojan al sistema de contabilidad agrícola simplificada, éste régimen empezará a regir a partir de las siguientes fechas:

1. A contar del 01 de enero del año en que opten, cuando se traten de contribuyentes agricultores que ya han iniciado actividades agrícolas; acogidas a renta presunta, y
2. A contar de la fecha del inicio de las actividades agrícolas, cuando se traten de contribuyentes agricultores que recién comienzan el desarrollo de tales actividades mientras cumplan con los requisitos que establece el artículo 20, número 1°, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La opción para acogerse al sistema de contabilidad agrícola simplificada, se ejercerá en los siguientes términos:

1. Si se trata de contribuyentes que ya se encuentren acogidos al régimen de renta presunta establecido en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, dicha opción se ejercerá en la Declaración del Impuesto Anual a la Renta (Formulario N° 22) que el contribuyente debe presentar (hasta el 30 de abril del año tributario respectivo) en el ejercicio a contar del que rige el sistema de contabilidad agrícola simplificada por el cual optó, documento en el cual (Formulario N° 22) se habilitará un código en donde el contribuyente indique que ha optado por el mencionado sistema.

2. Si se trata de contribuyentes que recién inician actividades agrícolas y que cumplen con las condiciones que exige la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta para poder acogerse al régimen de renta presunta que contiene esta norma legal, la opción para acogerse al sistema de contabilidad agrícola simplificada se debe ejercer a más tardar el 31 de Diciembre del año comercial en el cual se inician las actividades agrícolas.

Los contribuyentes agricultores que se incorporen al régimen de contabilidad simplificada no estarán obligados a confeccionar un inventario inicial de sus activos y pasivos a la fecha en que ingresen al citado sistema, quedando sólo sujetos a que la renta proveniente de su actividad agrícola la determinen de acuerdo a las anotaciones efectuadas en el Libro de Compras y Ventas y demás operaciones referidas.

Se hace presente que los contribuyentes que no ejerzan la opción de acogerse al sistema de contabilidad agrícola simplificada dentro de los plazos indicados en la letra b) precedentes, por dicho año deberán tributar acogidos al régimen de renta presunta que establece la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

H. Retiro del Régimen de Contabilidad Agrícola Simplificada.

Los contribuyentes que hayan optado por acogerse al sistema de contabilidad agrícola simplificada dentro de los plazos indicados anteriormente, y que posteriormente deseen retirarse de dicho régimen, podrán hacerlo informando de tal decisión en la última Declaración Anual de Impuesto a la Renta que deben presentar acogidos al mencionado sistema, habilitándose en el Formulario N° 22, un código en donde los contribuyentes deberán dejar constancia de la renuncia al citado régimen de contabilidad agrícola simplificada.

Los contribuyentes que hayan tomado tal decisión se entiende que se han retirado del referido sistema al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a aquel en que dieron el aviso correspondiente de acuerdo a la modalidad antes indicada, reincorporándose en forma definitiva desde el 01 de enero del año siguiente al régimen de renta presunta o efectiva que les corresponda, de acuerdo con las normas generales de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

En el evento de que el contribuyente agricultor con motivo del retiro del sistema de contabilidad agrícola simplificada quede sujeto al régimen de renta efectiva, para la incorporación a esta última modalidad de tributación deberá confeccionar un inventario inicial de sus activos y pasivos a la fecha de su ingreso, el cual se confeccionará de acuerdo a las normas del artículo 3° permanente de la Ley N° 18.985, del que ya he hecho referencia anteriormente cuando se trató el tema del tratamiento contable de las cuentas más usadas en la contabilidad agrícola.

X. ASPECTOS DE LA ACTIVIDAD FORESTAL

Antes de comenzar el análisis de la legislación tributaria en materia forestal, es necesario tener en cuenta algunas consideraciones de orden general que nos permitan comprender la importancia de dicha actividad para el país, tanto en el desarrollo comercial e industrial y por ende en los recursos que puede aportar al presupuesto nacional a través de nuestro actual sistema tributario.

El bosque en Chile cubre 15,5 millones de hectáreas, de un total de 75,7 millones de hectáreas que tiene el territorio nacional, es decir, el 20,7% del país está cubierto por bosques.

Existen dos tipos de bosques en el territorio nacional: los bosques nativos y los exóticos o cultivados (plantados) por el hombre, que se conocen como plantaciones forestales. Del total de bosques que hay en Chile, 13 millones 400 mil hectáreas son de bosques nativos, mientras que 2 millones 100 mil hectáreas son bosques cultivados o plantados.

Los bosques comerciales chilenos forman una faja que se extiende entre las regiones de Valparaíso y Aisén, predominando en su parte septentrional el bosque artificial y ganando en importancia el bosque nativo hacia el sur, estimándose que hoy las plantaciones ya superan el 1,7 millón de hectáreas, y continúa incrementándose a razón de unas 110 mil hectáreas por año.

Desde 1976, surgió para nuestro país un nuevo desafío, el de aprovechar el enorme potencial del recurso del bosque, en el cual Chile detenta extraordinarias ventajas comparativas. Teniendo en cuenta este desafío, se dictó una legislación de fomento y de créditos para la reforestación, lo que ha constituido un efectivo estímulo para el desarrollo forestal del país, por la expansión del bosque artificial y el número de viveros en operación. Asimismo se ha instaurado un sistema nacional de áreas silvestres protegidas, en el que se definen parques, reservas y monumentos nacionales, constituyendo un patrimonio natural enorme, que además de preservar nuestro medio ambiente puede ser otra fuente de recursos a través del ecoturismo.

Por otra parte, la apertura al exterior, que reemplazó el modelo de desarrollo hacia adentro, junto a las garantías para el inversionista nacional y foráneo de respeto a la propiedad

privada, ha desencadenado un caudaloso flujo de inversiones hacia el sector forestal, en rubros como aserraderos, plantas de celulosa, fábricas de tableros, manufactureras de papel, adquisición de bosques y tierras para reforestar, construcciones de puertos y vías privadas, que a su vez han obligado al estado a priorizar estudios de inversión en la infraestructura vial, portuaria, y electrificación, para responder adecuadamente a las necesidades de desarrollo previstas.

En las últimas décadas, el sector forestal chileno ha tenido un importante desarrollo y se le considera como uno de los más dinámicos y en constante expansión, aportando importantes recursos a la economía nacional, representando la segunda fuente de exportaciones después de la minería. Más del 90% de los productos exportados provienen de plantaciones forestales de pino radiata y eucaliptos, y constituyen el pilar de las ventajas comparativas de Chile. Estas plantaciones, por su rápido crecimiento, permiten la producción de altos volúmenes de madera a bajo costo para abastecer la industria nacional y generar un producto competitivo a nivel internacional. Asimismo, la industria forestal chilena hace un importante aporte al Producto Interno Bruto, o la suma de todos los bienes que produce un país. Durante los últimos diez años, ha generado aproximadamente el 13% del total anual de los retornos por exportaciones que realiza Chile, constituyéndose en la segunda actividad económica más importante del país después de la minería, y la primera basada en un recurso natural renovable. El sector forestal representa el 3,6% del Producto Interno Bruto, PIB, del país al año 2003.

Los indicadores macroeconómicos confirman el rol preponderante de la actividad forestal como fuente generadora de empleos y descentralizadora de la economía. El creciente desarrollo de la industria requiere de significativos aumentos en materia prima, los cuales deben ir en paralelo con el estudio de los recursos forestales nacionales, al desarrollo de nuevos productos y a la incorporación de innovaciones tecnológicas para la industria del sector.

MONTO EXPORTADO DE LOS ULTIMOS AÑOS SEGUN MES (En Miles de US\$)

MES/AÑO	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Enero	164.2	145.6	153.5	135.2	129.6	188.2	216.0	194.7	173.8	221.1	272.7
Febrero	149.9	134.9	152.0	117.6	130.6	188.2	155.6	143.5	181.2	225.7	235.6
Marzo	207.5	163.7	148.8	136.0	200.7	219.6	176.6	160.0	214.7	281.3	343.7
Abril	192.2	147.8	162.0	196.0	143.4	153.3	220.2	206.2	193.9	253.0	293.6
Mayo	247.2	176.6	142.2	120.6	150.3	284.3	163.1	176.4	254.8	268.6	299.5
Junio	185.3	153.1	169.3	158.9	178.6	172.0	212.2	226.8	179.7	288.1	291.1
Julio	251.2	164.5	170.2	118.8	178.5	217.0	177.8	181.4	254.4	359.2	339.9
Agosto	169.4	164.5	153.0	124.5	184.7	244.7	194.1	176.3	209.7	301.2	261.0
Septiembre	166.8	136.3	139.2	123.3	161.8	130.1	129.7	217.8	214.4	320.9	292.0
Octubre	231.2	141.1	194.7	134.2	182.7	240.5	222.2	249.9	233.6	268.1	316.0
Noviembre	200.5	147.0	124.9	135.1	174.1	169.7	154.3	180.5	217.8	334.9	281.8
Diciembre	203.9	132.7	120.1	160.3	155.8	157.8	183.8	187.6	196.0	274.5	268.5
Total	2,369.3	1,807.9	1,829.9	1,660.5	1,970.7	2,365.2	2,205.6	2,301.1	2,524.0	3,396.6	3,495.4

Fuente: CONAF

La actividad forestal genera empleo directo para 120 mil personas e indirecto para 240 mil más. Si consideramos sus grupos familiares, más de un millón de chilenos viven del bosque, además de todas las actividades relacionadas como bancos, transporte, alimentación, servicios, comercio y bienes raíces, entre otras funciones.

Gran parte de la producción forestal del país se vende fuera de sus fronteras, lo que implica un significativo retorno de dólares. Esto produce más y mejores empleos, recursos para el gasto social y para la compra de bienes que mejoran la calidad de vida, como refrigeradores, televisores, teléfonos, remedios importados, vehículos para trabajar, en fin, muchos productos a precios competitivos.

La Ley de Bosques de 1931 es considerada la primera ley del sector forestal, la que reconoció el valor de los bosques en general y la de los plantados en aspectos como impedir la erosión y regular los flujos de agua, reteniendo la humedad de la lluvia y liberándola poco a poco. También ayudó a proteger los suelos sin cobertura forestal y los bosques en

zonas fronterizas, preservando indirectamente las cabeceras de los valles andinos, donde nacen los recursos hídricos.

Esta misma ley prohibió el uso del fuego como una forma de cosechar los terrenos con bosques, así como penalizó los incendios forestales. También limitó la extracción de corteza y de frutos de ciertas especies nativas, reguló la cosecha de bosques fiscales y reglamentó la clasificación obligatoria de madera nativa, para otorgar protección a los recursos naturales renovables. Se trató de proteger los bosques nativos y los cursos de agua en cerros y en los planos, lo que sigue hasta hoy.

También existe el Decreto Ley 701, vigente desde 1974, el que ha sido el pilar del desarrollo forestal chileno, ya que incentiva la creación de nuevos bosques y obliga a reponer los bosques que son aprovechados. Adicionalmente con sus posteriores modificaciones, protege el medio ambiente al hacer prevalecer la legislación hacia los pequeños propietarios forestales, impidiéndoles plantar en cualquier parte, sino que en suelos degradados para recuperarlos.

Las actividades forestales en Chile también se rigen por la Ley 19.300 de Bases del Medio Ambiente, de 1994 y que establece un marco al que se deben someter los proyectos que puedan generar impactos ambientales. En esta ley se plantea como obligación la evaluación de impacto ambiental para prácticamente cualquier iniciativa forestal, con lo que se cautela el bosque, ya que se evalúa si el proyecto tiene efectos adversos sobre la cantidad y calidad de los recursos naturales renovables, si alteran el valor paisajístico o los sistemas de vida y costumbres de la comunidad.

XI. EXPLOTACIÓN DE BOSQUES

A. Régimen de Fomento Forestal Decreto Ley N° 701 del año 1974.

Los terrenos de aptitud preferentemente forestal se someterán, en cuanto a su régimen legal, a las disposiciones del decreto ley N°701 de 1974, y las demás normas que lo complementen.

Definiciones:

-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 vegetación, ésta no sea susceptible de explotación económica, ni mejoramiento mediante manejo.

-Reforestación: La acción de poblar con especies arbóreas o arbustivas mediante plantación, regeneración manejada o siembra, un terreno que haya sido objeto de explotación extractiva. Para los efectos de esta ley se entenderá por reforestación las plantaciones que se hagan en terrenos explotados con posterioridad al 28 de octubre de 1974.

-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.

-Corporación: La Corporación Nacional Forestal.

B. Calificación de Terrenos Forestales

La calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal deberá efectuarse por la Corporación a requerimiento del propietario del terreno, acompañado de un estudio técnico del terreno con su consiguiente proposición calificadora, esta calificación será elaborada por un ingeniero forestal o ingeniero agrónomo especializado.

La Corporación deberá pronunciarse dentro del plazo de 60 días contados desde la fecha de ingreso de la solicitud a la oficina correspondiente. Si no lo hiciera, se dará por aprobada la calificación propuesta por el requirente. Si la resolución de la Corporación denegare en todo o parte la solicitud, el requirente podrá reclamar de aquélla ante el Juez de Letras de Mayor Cuantía en lo Civil del departamento en que estuviere situado el inmueble. Si el predio se encontrare ubicado en más de un departamento 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 aquel indicado en la solicitud. El Tribunal conocerá del reclamo sin forma de juicio en única instancia y sin ulterior recurso, oyendo a las partes afectadas y con peritaje obligatorio evacuado por algún Ingeniero Forestal o Agrónomo especializado, que las partes designen de común acuerdo. A falta de acuerdo la designación la hará el Tribunal. La sentencia deberá pronunciarse dentro del plazo de 60 días.

La Corporación, podrá efectuar la calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal, sin que medie petición del o de los propietarios. Tal calificación se publicará por una sola vez en el Diario Oficial y en un diario de la provincia o región en que se encuentre ubicado el predio, si lo hubiere, debiendo además comunicarse por carta certificada a los afectados. Esta calificación se podrá reclamar ante el mismo tribunal indicado anteriormente, el que conocerá del reclamo con arreglo al procedimiento allí señalado. El plazo para reclamar la calificación será de 90 días hábiles contado desde la fecha de la

publicación del aviso en el Diario Oficial, la que deberá efectuarse en los días 1° o 15 de cada mes, o el siguiente hábil, en su caso.

Los avisos deberán contener a lo menos las siguientes menciones:

- a) Nombre o nombres con que se conoce el predio.
- b) Ubicación precisa dentro de la región provincia y comuna.
- c) Deslindes y cabida aproximada.
- d) Nombre del o los propietarios u ocupantes colindantes cuando fuese posible.
- e) Roles para efectos tributarios, y
- f) Plazo para reclamar.

La Corporación podrá autorizar la desafectación de la calidad de aptitud preferentemente forestal otorgada a un terreno, sólo por excepción y en caso debidamente justificado. 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 haya dejado de pagar en virtud de franquicias tributarias o bonificaciones otorgadas por el decreto ley N° 701 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 aquella .

C. Planes de Manejo

El propietario deberá presentar a la Corporación un plan de manejo para dichos terrenos, elaborados por un ingeniero forestal o agrónomo especializado, dentro del plazo de un año, contado desde la fecha del certificado de aprobación de la calificación de aptitud preferentemente forestal de un terreno o publicación de ella en el Diario Oficial, según corresponda. Dicho plan sólo podrá ser modificado previa presentación a la Corporación de un informe elaborado por un ingeniero forestal o agrónomo especializado.

El plan de manejo deberá contemplar la ejecución de todos los trabajos de forestación en un plazo no superior a cinco años, y los de reforestación en uno que no exceda a tres años,

contado desde la fecha de tala, salvo que con el mérito del informe del profesional indicado, la Corporación autorice un plazo mayor.

Los propietarios de predios cuya superficie total no exceda de 200 hectáreas y que se encuentren sin vegetación arbórea, o esta no exceda de 10 hectáreas, y para los predios ubicados en las regiones de Tarapacá, de Antofagasta, de Atacama, de Coquimbo, de Aisén del General Carlos Ibáñez del Campo, y de Magallanes y de la Antártica Chilena y en Chiloé Continental, en la que la superficie antes señalada se extenderá a 500 hectáreas, podrán presentar los planes de manejo para los efectos de forestar o reforestar sin la obligación de que éstos sean efectuados y firmados por un profesional, siendo suficiente en esta circunstancia, la sola firma del propietario acompañada de una declaración jurada respecto a la veracidad de los antecedentes indicados en el correspondiente plan.

La Corporación podrá objetar los planes de manejo que ante ella se presentaren, dentro del plazo de 120 días contados desde la fecha de su presentación. Si no lo hiciera, se tendrán por aprobados y se otorgará el certificado respectivo, si se rechazare por la Corporación el plan de manejo, el propietario podrá reclamar de aquélla ante el Juez de Letras de Mayor Cuantía en lo Civil del departamento en que estuviere situado el inmueble.

D. Incentivos a la Actividad Forestal

El Estado en el período de 20 años, contado desde la vigencia del decreto ley N°701, bonificará en un 75% y por una sola vez 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 dicho decreto. 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 ya sean 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.

Para los efectos dichos anteriormente, 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 los costos incurridos en el desarrollo de las plantaciones forestales incluidos en las partidas del activo, dichas 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.

Para los efectos de hacer efectivas las bonificaciones, la Corporación fijará, en el mes de Julio de cada año y previa aprobación de los Ministerios de Economía, Fomento y Reconstrucción y de Hacienda, el valor de los costos de estabilización de dunas, plantación y manejo por hectárea para la temporada del año siguiente, según las diversas categorías de suelos, regiones especies arbóreas y arbustivas y demás elementos que configuren dichos costos. 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 aquel 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 anteriormente.

Las bonificaciones señaladas se pagarán cada vez que los beneficiarios acrediten la nueva superficie forestada o las intervenciones de manejo indicadas en el plan de manejo, mediante certificado expedido por un ingeniero agrónomo especializado, previa aprobación de la Corporación.

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 suelo 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, 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.

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 le distribuyen dichas sociedades y que correspondan a las explotaciones mencionadas, determinarán el impuesto global complementario conforme a las normas anteriormente señaladas, 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.

Las bonificaciones anteriormente señaladas se pagarán cada vez que los beneficiarios acrediten la nueva superficie forestada o las intervenciones de manejo indicadas en el plan de manejo, mediante certificado expedido por un ingeniero agrónomo especializado, previa aprobación de la Corporación.

E. Sanciones

Las siguientes multas, se aplicarán sobre el avalúo fiscal del terreno calificado, vigente al momento de su pago, por la no presentación oportuna del plan de manejo y por el incumplimiento por causas imputables al forestador o propietario, en su caso, de los programas de forestación determinados en los planes de manejo o de las obligaciones de reforestación de los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal:

- a) Durante el primer año: 5%; b) Durante el segundo año: 10%; c) Durante el tercer año: 20%; d) Durante el cuarto año: 40%; e) A contar del quinto año: 80%.

Estas multas, comenzarán a devengarse desde el momento en que se incurra en el incumplimiento de los programas de forestación o reforestación contenidos en el plan de manejo de acuerdo a las fechas consignadas en él, y se calcularán atendiendo a la incidencia

porcentual que tiene en el total, la parte incumplida del mismo. Iguales multas se aplicarán en el caso de incumplimiento de trabajos de estabilización de dunas en terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal y contemplada en el respectivo plan. Dichas multas, no afectarán a los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, cuando la calificación se haya efectuado de oficio por la Corporación, y ésta no esté en condiciones de ofrecer asistencia técnica y crediticia propia, o a través de otros organismos del Estado, para cumplir con los respectivos planes de manejo.

Cuando se hubiere interrumpido el programa de plantaciones del plan de manejo, quedando desde ese momento los terrenos afectos a las multas señaladas anteriormente, la reanudación deberá ser aprobada por la Corporación de acuerdo al mismo procedimiento a que se sujetó el plan primitivo, previo informe elaborado por un ingeniero forestal o agrónomo especializado acompañado de una actualización del plan. Los propietarios de predios cuya superficie total no exceda de 200 hectáreas y que se encuentren sin vegetación arbórea, o ésta no exceda de 10 hectáreas señalados, podrán solicitar la reanudación del plan, debidamente actualizado, mediante declaración jurada ante notario, sin necesidad de informe de un ingeniero forestal o agrónomo especializado.

La reiniciación y actualización del programa de plantaciones del plan de manejo, no eximirán del pago de las multas señaladas anteriormente por el período incumplido del plan, las que se suspenderán a contar de la fecha de la recepción del informe o declaración jurada, en su caso. En el caso que se produjeran nuevas interrupciones, las multas se aplicarán en la forma señalada anteriormente tomando como base para ello el porcentaje que se estaba aplicando al momento de la actualización.

El incumplimiento de los planes de manejo, por causas imputables, siempre que no diga relación con los programas de plantación, será sancionado, atendida su gravedad, con multa de 10 a 100 sueldos vitales anuales de la Región Metropolitana de Santiago, vigentes a la fecha de aplicación de la multa. Se entenderá siempre como falta grave para estos efectos, el incumplimiento que afecte a los programas de protección o explotación. Sin perjuicio de lo anterior, los propietarios de terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal que

no cumplan la obligación de ejecutar el plan de manejo, deberá reintegrar en arcas fiscales todas las sumas que haya 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. En caso de inejecución parcial de tales planes, el Servicio de Impuestos Internos determinará, cobrará y percibirá, previo informe de la Corporación, la parte de las franquicias tributarias o de las bonificaciones que deba ser reintegrada, según el grado de ejecución que hayan tenido los referidos planes y la utilidad que su ejecución parcial represente para los fines del respectivo terreno forestal.

Cualquier acción de corta o explotación de bosques, efectuadas o no en terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, deberá hacerse previo plan de manejo aprobado por la Corporación. Tratándose de la corta o explotación de bosques cuya superficie total sea superior a 10 hectáreas, el plan deberá ser suscrito por un ingeniero forestal o ingeniero agrónomo especializado, cualquiera que sea la superficie a cortar o explotar.

La contravención a esta obligación hará incurrir al propietario del terreno o a quien efectuar 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 fuere 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 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, 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. El que resolverá su otorgamiento o rechazo dentro del plazo de 48 horas, sobre la base de los antecedentes aportados por la Corporación.

Toda acción de corta o explotación de bosques obligará al propietario de los terrenos respectivos a reforestar o a recuperar una superficie de terreno igual, a lo menos, a la cortada o explotada en las condiciones contempladas en el plan aprobado por la Corporación.

Dicha obligación podrá cumplirse en un terreno distinto de aquel 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 cualquiera de estas obligaciones transcurridas tres años desde la fecha de corta o explotación, será sancionado con las siguientes multas: a) Durante el primer año: 5%; b) Durante el segundo año: 10%; c) Durante el tercer año: 20%; d) Durante el cuarto año: 40%; e) A contar del quinto año: 80%. , incrementadas en un 100%. Si la corta o explotación se ha efectuado en terrenos no calificados, la multa por la no reforestación se calculará sobre el valor proporcional del avalúo fiscal de la superficie cortada o explotada. Con todo, esta obligación podrá sustituirse por la recuperación para fines agrícolas del terreno explotado extractivamente, cuando así lo haya consultado el plan de manejo.

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 Secretaria de Estado. Esta autorización se solicitará a la Corporación, quien la tramitará a través de la Dirección de Fronteras y Límites.

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

Corresponderá aplicar las sanciones y multas establecidas en el decreto ley N°701 al juez de policía local que sea abogado, con jurisdicción 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 se cometieren dentro de una comuna que no tuviere un juez de policía local que fuere abogado, serán resuelta conforme al mismo procedimiento anterior, por el que tenga su asiento en la ciudad cabecera de provincia.

F. Disposiciones Generales

Para todos los efectos tributarios relacionados con el decreto ley N°701, y sin perjuicio de las responsabilidades y obligaciones que correspondan a los particulares, la Corporación deberá efectuar, en los casos que procedan, las comunicaciones pertinentes al Servicio de Impuestos Internos.

Para los efectos de lo dispuesto en el Decreto Ley los créditos de origen estatal que se otorguen para ejecutar planes de manejo, serán considerados créditos de fomento.

Las menciones referidas a terrenos de aptitud preferentemente forestal efectuada en los convenios de reforestación celebrados entre la Corporación y cualquier persona natural o jurídica, no tendrán valor para los efectos del decreto ley. En consecuencia, los interesados deberán recabar en todo caso la declaración de terrenos de aptitud preferentemente forestal, de acuerdo a las normas de dicho decreto ley.

En el caso de 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.

XII. A CONTINUACIÓN SE SEÑALAN LAS MODIFICACIONES A LA LEY DE BOSQUES, CUYO TEXTO FUE FIJADO POR EL DECRETO NÚMERO 4.363, DE 1931, DEL MINISTERIO DE TIERRAS Y COLONIZACIÓN:

En este nuevo decreto supremo se señala que se considerarán terrenos de aptitud preferentemente forestal todos aquellos terrenos que por las condiciones de clima y suelo no deben 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.

Los terrenos de aptitud preferentemente forestal anteriormente definidos, serán reconocidos como tales con arreglo al procedimiento que se indica en el decreto ley sobre fomento forestal

Se señala además que los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal y los bosques naturales y artificiales quedarán sujetos a los planes de manejo aprobados por la Corporación Nacional Forestal, de acuerdo a las modalidades y obligaciones dispuestas en el decreto ley N° 701, de 1974. Lo cual se convierte en una modificación al antiguo decreto supremo.

Ahora se declaran extinguidos de pleno derecho los gravámenes reales constituidos en virtud del artículo 12 del antiguo texto del decreto ley N° 701, de 1974, que pasó a ser 11 en virtud de lo dispuesto por el decreto ley N° 945, de 1975.

Los Conservadores de Bienes Raíces procederán a cancelar las inscripciones que se hubieren efectuado en virtud de la citada disposición, de oficio o a requerimiento de los interesados.

En el nuevo Decreto Supremo se faculta al Presidente de la República para que en el plazo de 180 días contado desde la publicación de este decreto ley, pueda establecer normas contables y métodos simplificados para registrar y determinar la renta proveniente de la

explotación de bosques, para todos los contribuyentes acogidos a las disposiciones del decreto ley N° 701, de 1974, o el decreto N° 4.363, de 1931, del Ministerio de Tierras y Colonización, y que no estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con las disposiciones de la ley de impuesto a la renta.

Artículos Transitorios

En los artículos transitorios podemos ver que se señala en primer lugar, que los poseedores de predios de aptitud preferentemente forestal podrán acogerse a los beneficios del decreto ley número 701 de 1974, cumpliendo sus exigencias, siempre que acrediten reunir los requisitos del decreto con fuerza de ley número 6, de 1968, de Agricultura, o a las normas que lo modifiquen o reemplacen, y hayan presentado solicitud de saneamiento de títulos de dominio del inmueble respectivo, circunstancia que se comprobará mediante certificado del Departamento de Títulos del Ministerio de Tierras y Colonización. El poseedor que se encuentre en las condiciones previstas en este artículo podrá recibir las bonificaciones a las que hemos hecho referencia en puntos anteriores.

También se señala que mientras no se dicten los reglamentos de los artículos 11 y 12 del decreto ley N° 701, sustituido por el artículo 1° del presente decreto ley, regirán en todo lo que no sea contrario a él, los decretos N° 346, de 1974, de Agricultura y N° 958, de 1975, de Hacienda.

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 3°, 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.

No obstante, las bonificaciones percibidas desde el 28 de octubre de 1974, y las que se perciban hasta el 31 de diciembre de 1986, 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 la explotación o venta del bosque de que se trate.

El porcentaje de bonificación a que se refiere el decreto ley N° 701, de 1974, será ahora del 90% para las labores de forestación, estabilización de dunas y de manejo de la masa proveniente de la forestación, que se efectúen durante los años 1984 y 1985.

En la Región de Aisén del General Carlos Ibáñez del Campo y en la Provincia de Palena, de la Región de Los Lagos, el porcentaje de bonificación establecido anteriormente se aplicará también a las labores que se efectúen durante los años 1986 y 1987.

XIII. ANÁLISIS DE ALGUNAS DE LAS DISPOSICIONES QUE ESTABLECE EL RÉGIMEN DE FOMENTO FORESTAL, CONTENIDO EN EL DECRETO LEY N° 701 DEL AÑO 1974.

El Decreto Ley N° 701 del año 1974 fue creado por el legislador con el claro fin de incentivar la forestación en los millones de hectáreas de aptitud forestal que en ese momento se encontraban sin cubierta forestal y en muchos casos sometidas a fuertes procesos de degradación. Mediante esta ley, que establece un incentivo directo a la forestación, lo cual para poder lograr el propósito señalado, estableció y regló diversos beneficios y franquicias en la cual el Estado traspassa al sector privado la iniciativa para el desarrollo de esta actividad. La ley además establece una serie de regulaciones relativas al manejo de los bosques nativos, que aun se encuentran vigentes.

A. Terrenos Afectos a las Disposiciones del Decreto Ley N° 701.

En el Decreto se indica cuales son los terrenos afectos a las disposiciones de la señalada norma, señalando que son los terrenos de aptitud preferentemente forestal los que se encuentran afectos al decreto ley N° 701, y son 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. También deben considerarse como terrenos de aptitud preferentemente forestal las plantaciones existentes al 28 de octubre de 1974, que puedan optar a las franquicias tributarias de la antigua ley de bosques y a las cuales se les haya entregado esta calidad por la C.O.N.A.F. Estas plantaciones tienen una diferencia con los terrenos definidos en el decreto ley, que consiste en la ampliación de dicha definición a los terrenos que puedan ser utilizados en agricultura, fruticultura o ganadería intensiva, sin sufrir degradación, conforme a lo estipulado por la actual ley de bosques, introducidos por el decreto ley N° 2.565 de 1979.

Las definiciones anteriores resultan de suma importancia, teniendo en consideración que son estos terrenos, los exclusivamente beneficiados con las bonificaciones forestales y franquicias tributarias del presente decreto ley.

B. Actividades Sujetas al Régimen de Beneficio del Decreto Ley N° 701.

Las actividades que se encuentran afectas al decreto ley N° 701 y por tanto que pueden optar a su régimen de beneficio son la forestación y la reforestación de los terrenos de aptitud preferentemente forestal.

En el decreto ley, se definen ambos conceptos o actividades, indicándonos que la forestación consiste en 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. La reforestación, por su parte, consiste en la acción de poblar con especies arbóreas o arbustivas mediante plantación, regeneración manejada o siembra, un terreno que haya sido objeto de explotación extractiva. Para los efectos de esta ley se entenderá por reforestación a las plantaciones que se hagan en terrenos explotados con posterioridad al 28 de octubre de 1974. Esto último se refiere al hecho de que el decreto supremo N° 4.363, continúa vigente para aquellas forestaciones o reforestaciones existentes al 28 de octubre de 1974. En consecuencia, la diferencia entre forestación y reforestación radica principalmente en el hecho de que un terreno haya sido o no objeto de explotación extractiva, en todo caso ambas actividades se encuentran afectas a las disposiciones del decreto ley N° 701, por lo que su diferencia carece de importancia práctica.

C. Inexpropiabilidad de los Terrenos de Aptitud Preferentemente Forestal.

En el decreto ley N° 701, se establece un importante derecho en favor de los terrenos de aptitud preferentemente forestal, bosques naturales y artificiales, derecho que consiste en la inexpropiabilidad de los terrenos mencionados, sin importar que pertenezcan a personas naturales o jurídicas. Este derecho se desprende del decreto ley N° 701 al señalar expresamente, que no le serán aplicables las normas de la ley N° 16.640, sobre Reforma Agraria.

D. Calificación de los Terrenos como de Aptitud Preferentemente Forestal.

La calificación de terrenos como de aptitud preferentemente forestal, tiene importancia, en atención a que serán los terrenos así calificados los beneficiados con las franquicias tributarias del presente decreto ley. Dicha calificación la realiza la Corporación Nacional Forestal, a petición del propietario del predio, quien debe acompañar un estudio técnico del terreno, y la proposición calificatoria del mismo elaborada por un ingeniero forestal o un ingeniero agrónomo especializado.

En el reglamento del decreto ley N° 701, se precisan los antecedentes necesarios para obtener la calificación del terreno, que son los mismos que se requieren para la aprobación del plan de manejo. Estos antecedentes son los siguientes:

- a) Copia de inscripción de dominio con certificado de vigencia o certificado del Ministerio de Bienes Nacionales, cuando se trate de poseedores que hubiesen iniciado el trámite de saneamiento de títulos.
- b) Certificado del Rol de avalúo para los efectos del impuesto territorial, con clasificación de capacidad de uso de suelos cuando corresponda.
- c) Petición para que la C.O.N.A.F. recabe autorización de la Dirección de Fronteras y Límites cuando proceda.
- d) Certificado de título de ingeniero forestal o agrónomo del autor del estudio técnico, otorgado por la respectiva universidad y certificado de especialización en materias forestales, cuando corresponda.
- e) Estudio técnico en triplicado de calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal o de plan de manejo, en formularios que proporcionará la C.O.N.A.F., salvo que el propietario se acoja puede acoger a las normas de manejo elaboradas por profesionales de la C.O.N.A.F., en cuyo caso no será necesario la presentación del certificado de título universitario ni la presentación de un estudio técnico.
- f) Plan o croquis del predio.
- g) Declaración jurada del propietario indicando que los datos anteriores son verdaderos.

Una vez presentada la solicitud a la C.O.N.A.F. Este organismo deberá pronunciarse dentro del plazo de sesenta días y si no lo hiciese se tendrá por aprobada la calificación pedida, de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento de dicho decreto ley.

La C.O.N.A.F. se encuentra autorizada para realizar de oficio la calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal, debiendo publicarla por una sola vez en el diario oficial los días 1 o 15 de cada mes o el siguiente hábil, en su caso, y en un diario de la provincia o región donde se encuentre ubicado el predio objeto de la calificación, si lo hubiere, debiendo además comunicarse el hecho por carta certificada a los afectados.

Los propietarios del predio, pueden reclamar dentro del plazo de 90 días hábiles, contados desde la fecha de la publicación de la calificación en el diario oficial, dicho reclamo deberá hacerse ante el Juez de Letras de mayor cuantía en lo Civil de la comuna o agrupación de comuna donde se encuentre ubicado el inmueble. Si la C.O.N.A.F. denegare en todo o en parte la solicitud del propietario del predio, éste podrá reclamar ante el Juez de Letras de Mayor Cuantía en lo Civil, de la comuna o agrupación de comunas donde estuviese situado el inmueble, dicho reclamo debe interponerse dentro de los treinta días siguientes a la fecha de expedición de la carta certificada, mediante la cual la C.O.N.A.F. notifique el rechazo.

El Tribunal conocerá el reclamo sin forma de juicio, en única instancia y sin ulterior recurso, escuchando a las partes afectadas y con el peritaje obligatorio evacuado por algún ingeniero forestal o agrónomo especializado, que las partes de común acuerdo designen o el tribunal a falta de acuerdo. La sentencia debe pronunciarse dentro del plazo de sesenta días, de acuerdo a lo dispuesto.

La C.O.N.A.F. esta facultada también para autorizar la desafectación de un terreno de la calidad de aptitud preferentemente forestal, a solicitud del propietario y sólo por excepción. En caso de denegarse la solicitud de desafectación, el propietario del predio puede reclamar de aquella, de acuerdo al procedimiento de reclamo ya indicado.

E. Incentivos que Establece el Decreto Ley N° 701.

Los incentivos establecidos por el decreto ley N° 701, tienen por destino fomentar la actividad forestal, y tienen principalmente el carácter de beneficios tributarios, estos son los siguientes:

- 1.- Bonificaciones forestales.
- 2.- Exención del Impuesto de Primera Categoría de la ley sobre Impuesto a la Renta.
- 3.- Rebaja del impuesto Global Complementario.
- 4.- Exención del impuesto territorial.
- 5.- Exención del impuesto sobre herencias, asignaciones y donaciones.

La bonificación forestal, y las franquicias tributarias ya señaladas, benefician a todos aquellos particulares que inicien una actividad forestal, es decir, aquellos propietarios o forestadores que realicen un conjunto de operaciones que tenga por finalidad la explotación de terrenos de aptitud preferentemente forestales y los bosques naturales o artificiales contenidos en ellos.

Para percibir estos beneficios tributarios, el interesado debe dirigirse a la oficina del Servicio de Impuestos Internos que corresponda a su domicilio, portando un certificado de registro otorgado por la C.O.N.A.F. Este trámite puede hacerse también mediante la simple acreditación, ante la oficina de impuestos internos de la presentación del plan de manejo a la C.O.N.A.F. Realizada la acreditación se procede a la inmediata suspensión del cobro de impuestos por el plazo de dos años si se trata de forestación y de un año si se trata de reforestación, debiendo presentarse nuevamente los certificados o planes de manejo correspondientes al final de dichos términos, con el objeto de volver a gozar de las franquicias por otro período igual. Todo lo anterior es sin perjuicio de las obligaciones del propietario o forestador frente a la C.O.N.A.F.

Tratándose de sociedades anónimas de giro preferentemente forestal, deberán emitir acciones diferenciadas para poder gozar de las franquicias, es decir, individualizar dos grupos de acciones, uno destinado a los capitales utilizados en la actividad forestal y otro a

los capitales utilizados en la actividad agropecuaria, debiendo llevar en su contabilidad, registros con cuentas separadas, para cada actividad.

E.1 Bonificación Forestal:

Este beneficio se establece en el artículo 12 del decreto ley 701, y puede definirse como un incentivo que el estado otorga a todos aquellos forestadores o propietarios que ejecuten o realicen un programa de forestación, de acuerdo a pautas y normas previamente establecidas en la ley. Este beneficio se materializa con la entrega de un certificado de bonificación forestal emitido por la Tesorería General de la República a la orden de forestadores. Se debe tener presente que se accede a las bonificaciones forestales en virtud de un derecho de goce, entregado por la legislación a aquellos particulares que cumplan la norma y que por tanto se encuentran dentro de su ámbito de aplicación. Es importante definir las bonificaciones forestales como un derecho de goce, ya que una vez obtenido el goce por el particular sus beneficios pasarán a estar protegidos por el derecho de propiedad garantizado por la Constitución Política de la República en atención a que los beneficios ingresan al patrimonio de las personas y se transforman en derechos adquiridos.

Una vez obtenido el certificado de bonificación forestal, el interesado tiene derecho a un subsidio otorgado por el Estado, establecido por una sola vez, por cada superficie forestada incluida en un plan de manejo. El incentivo se concede a aquellos forestadores que ejecuten o realicen un programa de forestación en terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal por la C.O.N.A.F., dicho incentivo o bonificación es equivalente a un 75%, porcentaje que se aplica sobre los costos netos de reforestación en que incurran las personas naturales o jurídicas de cualquier naturaleza. También se establece una bonificación del 75%, referida a los costos netos derivados del manejo de la masa proveniente de la forestación. En consecuencia son dos las bonificaciones a que se refiere el artículo 12 del decreto ley N° 701:

- a) El 75% de los costos netos de forestación, esto es, sobre los costos de producción del recurso, excluyendo el pago del impuesto al valor agregado (IVA)
- b) El 75% de los costos netos derivados del manejo de la masa proveniente de la forestación.

En el caso de las dunas ubicadas en los terrenos de aptitud preferentemente forestal, se bonificarán además de los costos netos ya señalados, los trabajos previos de estabilización. Cabe señalar, que los porcentajes señalados fueron aumentados del 75% al 90% para aquellas actividades forestales realizadas durante los años 1984 y 1985, y tratándose de actividades forestales ejecutadas en la región de Aisén y en la provincia de Palena, dicho porcentaje se extendió a los años 1986 y 1987, lo anterior de acuerdo con las leyes N° 18.285 de 1984 y N° 18.346 de 1984.

Con respecto al tratamiento tributario de las bonificaciones forestales, estas tienen un tratamiento especial, ya sean percibidas o devengadas, ya que no constituyen renta ni se deben tomar en cuenta en el cálculo de la tasa adicional del artículo 21 de la ley de la renta, siendo consideradas como ingresos diferidos en el pasivo circulante, es decir, deudas pagaderas a corto plazo.

Para el cálculo y determinación del impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta, no se considerarán las bonificaciones sino hasta que se explote o venda el bosque, en este último evento, las bonificaciones serán consideradas rentas y se abonarán al costo de explotación en la medida en que la venta del bosque se realice, pero lo que efectivamente se gravará con el impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta, serán las utilidades derivadas de la explotación de bosques obtenidas por personas naturales o jurídicas, ya que los terrenos declarados como de aptitud preferentemente forestal, los bosques naturales y artificiales, se excluyen del sistema de presunción de renta de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la Ley de la Renta. Por lo tanto, en el período anterior a la explotación o venta del bosque y obtención de utilidades, no será necesario declarar renta alguna para los fines de la Ley de la Renta.

El beneficio recién analizado, tiene una duración limitada en el tiempo, es decir, que las bonificaciones del artículo 12 del decreto ley N° 701, percibidas desde el 28 de octubre de 1974, no constituyeron renta para ningún efecto legal hasta el 31 de diciembre de 1986, de esta manera las bonificaciones forestales percibidas desde el 1 de enero de 1987,

constituyen renta quedando afectas al impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta. Las bonificaciones devengadas o percibidas, consideradas como ingresos diferidos en el pasivo circulante, se reajustarán anualmente aplicando las normas sobre corrección monetaria, establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

También deben reajustarse de idéntica forma, los costos incurridos en el desarrollo de las plantaciones forestales incluidos en las partidas del activo.

Será el Presidente de la República quien reglamentará el pago de las referidas bonificaciones, se establece que el pago de las bonificaciones forestales se concreta una vez obtenido el certificado de bonificación por forestación, emitido por la Tesorería General, dicho documento es el que permite materializar el pago del subsidio otorgado por el estado. El pago se produce cada vez que los beneficiarios de las bonificaciones forestales, acrediten la nueva superficie forestada, mediante un estudio técnico expedido por un ingeniero forestal o agrónomo especializado y también cada vez que los beneficiarios acrediten las intervenciones de manejo indicadas en el plan de manejo, mediante certificado expedidos por alguno de los profesionales ya señalados. Los certificados deben ser aprobados por la C.O.N.A.F., siempre que conste que la forestación o el manejo se han efectuado en terrenos calificados como de aptitud preferentemente forestal y conforme a las prescripciones de un plan de manejo, sin perjuicio de que la C.O.N.A.F. pueda revisar los hechos invocados. De no cumplirse con la presentación y ejecución del plan de manejo el propietario o forestador no tendrá derecho a recibir el pago de las bonificaciones forestales y si se descubre la existencia de hechos falsos o inexactos, se denunciará a los presuntos infractores al tribunal competente, para la aplicación de las sanciones que correspondan.

Hasta el momento encontramos dos sistemas de beneficio a la actividad forestal, primero las bonificaciones que otorga el estado a los particulares para poder iniciar la forestación y segundo el no considerar como renta y el no incluir en el cálculo de la tasa adicional del artículo 21 de la Ley de la Renta a estas bonificaciones, sin perjuicio del período de vigencia del beneficio, sino hasta la explotación del recurso en cuyo caso se gravarán solamente las utilidades obtenidas con el impuesto de Primera Categoría de la Ley de la

Renta, es decir, el estado espera que se obtenga alguna utilidad por la explotación o venta del bosque para el cobro del impuesto.

En el evento que la C.O.N.A.F. determine el reintegro de bonificaciones forestales pagadas indebidamente, será de competencia del Servicio de Impuestos Internos, previo informe de la C.O.N.A.F., el determinar los reajustes e intereses que correspondan a las sumas indebidamente pagadas, una vez fijados el servicio de Tesorerías, efectuará la liquidación de las cantidades adeudadas e iniciará la cobranza administrativa y judicial.

Con el objeto de hacer efectivo el pago de las bonificaciones forestales, para dar inicio a una actividad forestal, el Decreto Ley N° 701, entrega a la C.O.N.A.F. la tarea de fijar en el mes de julio de cada año, con la aprobación de los Ministerios de Economía Fomento y Reconstrucción y de Hacienda, el valor de los costos de estabilización de dunas y de plantación y manejo por hectárea para la temporada del año siguiente, según las diversas categorías de suelo, regiones, especies arbóreas o arbustivas, y demás elementos que configuran dichos costos. Los valores deben reajustarse de acuerdo a la variación que experimente el I.P.C. entre la fecha de fijación de los valores y el mes anterior a aquél, en que se haga efectivo el cobro de la bonificación. Para realizar esta tarea, la C.O.N.A.F. tiene un plazo que no puede exceder del mes de julio de cada año, no obstante para el caso que la C.O.N.A.F. no cumpla con esta obligación, se debe estar 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 la forma ya señalada. En consecuencia se libera al particular de la obligación de presentar un informe acerca de los costos de forestación, imponiéndosela a la C.O.N.A.F., con lo cual este organismo hace posible la entrega del subsidio y además determina los valores para hacer posible su pago. Como podemos apreciar existe una importante diferencia en cuanto a los sistemas de revalorización consagrados en la antigua ley de bosques y en el Decreto Ley N° 701, la primera goza de un sistema que permite un reconocimiento de un mayor costo de las plantaciones por efecto del crecimiento volumétrico que experimentan los árboles con el transcurso del tiempo, en cambio el decreto ley N° 701, considera únicamente el aumento de valor de formación de plantaciones, medidos en los términos de la variación que experimente el I.P.C.

Con respecto a las personas que pueden cobrar y percibir las bonificaciones forestales, es beneficiario el propietario del terreno, sin embargo se permite el cobro y recibo de las bonificaciones por parte de personas distintas del propietario, a quienes la norma llama forestadores, sin perjuicio de que el propietario sea a su vez el forestador. El forestador puede ser la persona dueña del terreno a forestar que comienza una actividad forestal o bien que sin ser dueña del terreno comienza dicha actividad con permiso del propietario. El forestador para gozar de las bonificaciones, debe acreditar el título en virtud del cual realizó la plantación y la renuncia del propietario del terreno a las bonificaciones en favor del forestador, es decir, el forestador necesita demostrar la naturaleza del contrato celebrado con el dueño del predio y que éste último renuncie a recibir la bonificación forestal. Por su parte el propietario tiene la obligación de mantener saneado los títulos de su propiedad.

En cuanto a lo que se refiere al período de vigencia de las bonificaciones forestales, estas tienen un límite que alcanza a veinte años, contados desde la entrada en vigencia del Decreto ley N° 701, es decir, la vigencia de las bonificaciones forestales expiró el 25 de Marzo de 1995, puesto que la entrada en vigencia de la norma ocurrió el 25 de Marzo de 1975.

Se entiende el antedicho límite, debido a que el pago de dicho subsidio significa que el estado debe incurrir en un gasto que no puede mantener indefinidamente.

E.2 Exención del Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta:

Este beneficio dispone que únicamente las utilidades obtenidas por personas naturales o jurídicas de cualquier naturaleza por la explotación de bosques naturales o artificiales, serán gravadas por el Impuesto General de Primera Categoría de la Ley de la Renta, lo que se encuentra ratificado por lo señalado en la circular N° 86 de la Dirección Nacional de Impuestos Internos, ya que nos señala, que el impuesto referido afecta las utilidades una vez explotado el recurso. En conclusión, se limita el ámbito de aplicación del impuesto en comento, al tiempo de la explotación, es decir, a la época en que se realice cualquier forma de aprovechamiento del bosque, como puede ser su extracción, transporte, depósito en los

centros de acopio o de transformación industrial y también la transformación de los productos del bosque en el predio. Se debe tener presente que esta franquicia tributaria no beneficia a aquellas utilidades que provengan de la industrialización de la madera u otras actividades industriales conexas, es decir, cuyo objeto sea añadir valor agregado al producto forestal. Por último cabe agregar que es el Servicio de Impuestos Internos el encargado de dejar sin efecto las exenciones de los impuestos a la renta con la retroactividad que corresponda.

E.3 Rebaja del Impuesto Global Complementario:

Este beneficio, y para los efectos del impuesto global complementario, se deducirá el cincuenta por ciento del impuesto que proporcionalmente afecte a las rentas percibidas o devengadas, provenientes de la explotación de bosques a que se refiere el mismo artículo. Este beneficio se concede a las personas naturales o jurídicas de cualquier naturaleza que exploten bosques acogidos al decreto ley N° 701, personas que gozarán del derecho a rebajar a título de crédito de fomento forestal, en contra del impuesto global complementario un cincuenta por ciento de dicho tributo, que proporcionalmente haya afectado a las utilidades o rentas percibidas o devengadas en la explotación del recurso forestal, en consecuencia, el total de las utilidades o rentas obtenidas, debe dividirse por la mitad a objeto de mantener el monto del crédito de fomento forestal que se deberá registrar en la declaración de impuestos.

E.4 Exención del Impuesto Territorial:

La presente exención señala que 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. La antedicha exención comienza a regir, desde el primero de enero del año siguiente al del otorgamiento del certificado emitido por la C.O.N.A.F., que avala la calidad del terreno como de aptitud

preferentemente forestal. Debe tenerse presente que es el Servicio de Impuestos Internos el encargado de dejar sin efecto la exención del impuesto territorial con la retroactividad que corresponda.

E.5 Exención del Impuesto Sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones:

Esta exención señala que los bosques artificiales y los terrenos en que se encuentran plantados, siempre que se encuentren calificados como de aptitud preferentemente forestal, estarán exentos de las cargas tributarias establecidas en la ley de impuestos sobre herencias, asignaciones y donaciones. Esta exención comienza a regir desde la fecha del otorgamiento del certificado emitido por la C.O.N.A.F., que concede a un terreno la calidad de aptitud preferentemente forestal.

F. Forma de Determinar las Rentas Provenientes de la Actividad Forestal.

Las normas que dicen relación con dicha materia se aplican a los contribuyentes que sean personas naturales o sociedades de personas que exploten un bosque, que se encuentre acogido a algunos de los regímenes establecidos en el decreto supremo N° 4363 de 1931, o en el decreto ley N° 701 de 1974, pero dichas normas no son aplicables a las sociedades anónimas que obtengan rentas provenientes de la explotación de bosques, ya que por ser sociedades anónimas deben demostrar sus rentas mediante el sistema de contabilidad completa.

Los contribuyentes que no sean sociedades anónimas, una vez que exploten el bosque, se encuentran obligados a determinar su renta efectiva mediante un sistema de contabilidad simplificada, sin embargo, en el período anterior a la explotación del bosque, los contribuyentes beneficiarios del reglamento, no se encuentran obligados a declarar ni a pagar los impuestos de la ley de la renta, por lo que no es necesaria la determinación de su renta mediante este sistema de contabilidad simplificada.

El sistema de contabilidad simplificada, permite utilizar libros de contabilidad simple que tengan como único fin el controlar los ingresos y egresos provocados en la explotación del

bosque, además los libros deben considerar un inventario, destinado a individualizar bienes, que se agrupan de acuerdo a su naturaleza, uso o destino, conforme a las normas generales de contabilidad y a las normas establecidas en el reglamento sobre contabilidad forestal.

G. Infracciones y Sanciones Establecidas en el Decreto Ley N° 701.

Las sanciones son distintas en atención al tipo de infracción que van a castigar, es por esto que se vera cada sanción en la medida que se analice cada una de las infracciones. Las infracciones son las siguientes:

G.1 La no Presentación del Plan de Manejo Señalado en el Decreto Ley N° 701.

Esta infracción la comete el propietario o forestador de un predio por no presentar ante la C.O.N.A.F., el plan de manejo dentro de los plazos establecidos por la norma. El propietario de terrenos que hayan sido calificados como de aptitud preferentemente forestal, dispone de un año contado desde la obtención de dicha calificación, para presentar el plan de manejo. La presente infracción tiene como sanción una multa que se aplica sobre el avalúo fiscal del terreno calificado como de aptitud preferentemente forestal, vigente al momento de su pago. Cabe señalar que la aplicación de la multa es progresiva durante los cinco primeros años, imputándose el primer año un cinco por ciento, al segundo un diez por ciento, al tercero un veinte por ciento, al cuarto un cuarenta por ciento, y al quinto un ochenta por ciento. Dicha multa se devengará desde el momento en que se incurra en la no presentación del plan de manejo.

G.2 El Incumplimiento por Causas Imputables al Forestador o Propietario, en su Caso, de los Programas de Forestación Determinados en el Plan de Manejo.

Esta infracción, se refiere a aquellos propietarios o forestadores que no cumplan culpable o dolosamente con los programas de forestación fijados en el plan de manejo. La presente infracción tiene la misma sanción señalados en la letra a, para el caso de incumplimiento de los programas de forestación establecidos en el plan de manejo, es decir, multa que se debe

calcular atendiendo a la incidencia porcentual que tiene en el total, la parte incumplida del plan.

Cabe señalar que si la calificación de un terreno como de aptitud preferentemente forestal, fue realizada de oficio por la C.O.N.A.F., no procederá la multa, siempre que la C.O.N.A.F. no este en condiciones de proporcionar asistencia técnica y crediticia propia o a través de otros organismos del estado, para cumplir con los respectivos planes de manejo.

Además el hecho de reanudar el plan de manejo no exime de la sanción, ya que la multa se aplica por el período incumplido del plan, suspendiéndose al momento de presentar un informe o declaración jurada en que conste su reanudación.

G.3 El Incumplimiento de las Obligaciones de Reforestación de los Terrenos Calificados de Aptitud Preferentemente Forestal.

Esta infracción se refiere al incumplimiento de la obligación de reforestar aquellos terrenos calificados como de aptitud preferentemente forestal, en atención a que toda acción de corta o explotación de bosques, obliga al propietario de los terrenos respectivos a reforestar o recuperar una superficie de terreno a lo menos igual a la cortada o explotada. El período en que se ejecute la reforestación no puede exceder de tres años, contados desde la fecha de corta o explotación del bosque, salvo que la C.O.N.A.F. autorice una ampliación del plazo, el cual no puede exceder de un año. La obligación de reforestar puede cumplirse en un terreno distinto de aquél en que se efectuó la corta o explotación, sólo cuando el plan así lo contempla, no obstante lo anterior, la obligación de reforestar se puede sustituir por la recuperación para fines agrícolas, del terreno explotado extractivamente siempre que el cambio de uso no sea en detrimento del suelo y así lo haya consultado el plan de manejo.

Esta infracción al igual que la señalada en la letra b) anterior, dice relación con la interrupción del programa de plantaciones del plan de manejo, y la reanudación de dicho plan se puede realizar de acuerdo al mismo procedimiento de aprobación a que se sometió el plan primitivo, donde se debe evacuar un informe de un ingeniero forestal o agrónomo

especializado, salvo que se trate de predios cuya superficie total no exceda de 200 hectáreas y que se encuentren sin vegetación arbórea o esta no exceda de 10 hectáreas, los cuales podrán reanudar el plan de manejo debidamente actualizado, solamente mediante la presentación de una declaración jurada ante notario.

La infracción referida tiene como sanción la misma que la señalada para la infracción de la letra b) anterior, es decir, multa que se devengará cuando no se cumpla con los programas de reforestación contemplados en el plan de manejo.

G.4 El Incumplimiento de Trabajos de Estabilización de Dunas en Terrenos Calificados de Aptitud Preferentemente Forestal.

Esta infracción se refiere a no realizar los trabajos, que tienen como finalidad recuperar aquellos terrenos inutilizados por la formación de dunas. Estos trabajos consisten en proporcionar nuevas arenas al campo de dunas y en el aporte de una cubierta vegetal protectora, que impida la dinámica interna dentro del campo mismo de la duna. La infracción en comento se encuentra consagrada en el artículo 17 del decreto ley N° 701, y acarrea la misma sanción señalada en las letra b) y C) anteriores, es decir, multas desde el momento del incumplimiento del trabajo de estabilización de dunas, de acuerdo a las fechas consignadas en el plan de manejo.

G.6 El Incumplimiento de los Planes de Manejo por Causas Imputables al Propietario o Forestador, Siempre que no Diga Relación con lo Programas de Plantación.

La presente infracción se refiere al incumplimiento doloso o culpable del plan de manejo, pero no referido a los programas de forestación o de reforestación, sino, a otras clases de incumplimiento del plan, considerándose como falta grave el incumplimiento de los programas de protección y explotación.

La sanción de esta infracción consiste en una multa de diez a cien sueldos vitales anuales de la región Metropolitana de Santiago, multa que se fijará atendiendo a la mayor o menor gravedad del incumplimiento.

G.7 La Corta o Explotación no Autorizada de Plantaciones Ubicadas en Terrenos Calificados como de Aptitud Preferentemente Forestal.

Incurren en esta infracción, quienes realicen acciones destinadas a la corta o explotación de bosque nativo o de plantaciones existentes en terrenos de aptitud preferentemente forestal, sin presentar un plan de manejo aprobado por la C.O.N.A.F.

Para acreditar esta infracción, los funcionarios fiscalizadores que presenten la denuncia, deben levantar un acta al momento de practicar la citación, indicando las especies explotadas o cortadas ilegalmente, su cantidad o medida, estado o grado de explotación y una valorización comercial aproximada. El acta es una especie de inventario, que tiene por objeto resguardar las especies forestales cortadas, para que una vez terminado el juicio y en caso de dictarse sentencia condenatoria que ordene el comiso de tales especies, poder realizar la pública subasta.

Cabe indicar que en el caso de la corta o explotación de plantaciones, en terrenos de aptitud preferentemente forestal, ubicados entre las regiones V y X, ambas inclusive, nos encontramos frente a una situación excepcional, puesto que de acuerdo al artículo 20 del decreto ley N° 701, sólo se exige la presentación y registro en la C.O.N.A.F. del plan de manejo y no la aprobación del mismo, en este evento el plan debe contemplar la reforestación de una superficie igual a la cortada o explotada con la misma especie forestal, en una densidad no inferior al cincuenta por ciento de la plantación explotada y las medidas de protección establecidas en el reglamento, para no caer dentro de la conducta infraccional, y se tiene por aprobada la reforestación propuesta desde la fecha de su presentación. Si la superficie total del bosque en que se efectúe la corta o explotación es superior a diez hectáreas, los planes de manejo deben ser suscritos por un ingeniero forestal o agrónomo

especializado. Cualquier otra alternativa de reforestación hace exigible la aprobación previa del plan de manejo por la C.O.N.A.F.

Esta infracción tiene como sanción lo correspondiente a una multa que es igual, al doble del valor comercial de los productos, cualquiera que fuera su estado o su grado de explotación o elaboración, si los productos se encuentran en poder del infractor caerán además en comiso, pudiendo ser enajenado por la C.O.N.A.F., si estos fueran enajenados por el infractor, se debe aplicar una multa equivalente al triple de su valor comercial. Además se faculta a la C.O.N.A.F. para ordenar la inmediata paralización de las faenas de corta o explotación, pudiendo incluso solicitar el auxilio de la fuerza pública.

G.8 La No Reforestación de Bosques Cortados o Explotados en Terrenos Calificados como de Aptitud Preferentemente Forestal en el Plazo de Tres Años Contados desde la Corta o Explotación.

Esta infracción consiste en la contravención a la obligación que tiene el propietario, que cortó o explotó bosques en terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, de reforestar una igual superficie de terreno a la cortada o explotada de acuerdo al plan de manejo aprobado por la C.O.N.A.F.

En el caso que los terrenos no tuvieran la calidad de aptitud preferentemente forestal, el forestador o propietario es obligado a reforestar, si el bosque cortado o explotado fuera nativo, debiendo hacerse de acuerdo a un plan de manejo aprobado por la C.O.N.A.F., salvo que la corta o explotación haya tenido por finalidad recuperar terrenos para fines agrícolas y así se haya consultado en el plan de manejo. Además si el plan lo contempla se podrá reforestar en un terreno distinto al cortado o explotado.

La infracción descrita tiene como sanción la aplicación de las multas señaladas anteriormente, pero aumentadas en un cien por ciento.

G.9 La No Reforestación de Bosques Cortados o Explotados en Terrenos No Calificados como de Aptitud Preferentemente Forestal en el Plazo de Tres Años desde la Corta o Explotación.

Esta infracción, señala que si la corta o explotación se ha efectuado en terrenos no calificados, la sanción aplicable será una multa por la no reforestación, la cual se calculará sobre el valor proporcional del avalúo fiscal de la superficie cortada o explotada. Además la norma permite sustituir esta obligación por la recuperación para fines agrícolas del terreno explotado extractivamente, siempre que así lo haya consultado el plan de manejo.

H. Procedimiento Judicial en Relación a las Infracciones y Sanciones del Decreto Ley N° 701.

Es competente para conocer de las infracciones y sanciones del decreto ley N° 701, el Juez de Policía Local que sea abogado, que tenga jurisdicción en la comuna en que se hubiese verificado la infracción, en el caso que el predio donde se cometió la infracción estuviere situado en varias comunas, será competente el Juez de Policía Local de cualquiera de ellas. Si la infracción tuviere lugar en una comuna cuyo Juez de Policía Local no es abogado, será competente el Juez de Policía Local que tenga su asiento en la ciudad cabecera de provincia.

Los funcionarios de la C.O.N.A.F. y personal de Carabineros de Chile, serán los encargados de cautelar el cumplimiento de la legislación forestal, encontrándose obligados a denunciar las infracciones de que tomen conocimiento ante el Juzgado de Policía Local competente. Para cumplir con el propósito enunciado, se debe citar personalmente al inculpado que se encuentre presente o en caso contrario, deben citarlo por escrito mediante una nota que se debe dejar en un lugar visible del domicilio o del predio del infractor. La citación personal o escrita, debe señalar al inculpado, su obligación de comparecer a una audiencia ante el Juzgado de Policía Local, indicando el día y hora de la audiencia, bajo el apercibimiento de proceder en su rebeldía si no se presenta personalmente o mediante su representante legal. Sin perjuicio de lo anterior el Juez de Policía Local, debe disponer que

el infractor sea notificado personalmente o por cédula, en el domicilio que éste haya registrado en la C.O.N.A.F., para el caso de que no comparezca a la primera citación. Si el infractor no hubiese registrado su domicilio en la C.O.N.A.F. y no fuere habido en dos días distintos en su casa habitación o en el lugar donde ejerce habitualmente su industria, profesión o empleo, la notificación se realizará a través de la entrega de una carta escrita, similar a la nota que entregan los funcionarios de Carabineros de Chile y de la C.O.N.A.F., a la persona adulta que se encuentre en alguno de dichos lugares y en caso contrario simplemente se fijará la nota en la puerta, una vez establecido que la persona a notificar se encuentra en el lugar del juicio y aquella es su morada o lugar de trabajo.

Con el objeto de cumplir con la función fiscalizadora los funcionarios de la C.O.N.A.F., se encuentran autorizados para ingresar a los predios.

Además en los casos que fuese necesario podrán requerir el auxilio de la fuerza pública, al juzgado de Policía Local competente.

En el evento de que la sentencia sea condenatoria y decrete el comiso de las especies cortadas o explotadas ilegalmente se debe disponer que dichos bienes sean puestos a disposición de la C.O.N.A.F., para su enajenación, la cual se realizará mediante pública subasta en el lugar, día y hora que determine la C.O.N.A.F. y los fondos que se obtengan se destinarán al patrimonio de dicho organismo.

I. Causales de Término de los Beneficios Tributarios del Decreto Ley N° 701.

Las causales o conductas que ponen fin a las franquicias y beneficios tributarios otorgados por el decreto ley N° 701, se encuentran reglamentadas en la circular N° 50 de la Dirección Nacional de Impuestos Internos del año 1981, Las causales de término son las siguientes:

1) Desafectación de la calidad de aptitud preferentemente forestal.

La facultad de desafectación de la calidad de aptitud preferentemente forestal de un predio, corresponde a la C.O.N.A.F. Dicha facultad opera en casos excepcionales y debidamente justificados, los cuales son calificados por la misma C.O.N.A.F. a través de su Director

Ejecutivo, quien es el funcionario encargado de dictar los instructivos sobre esta materia, los cuales contemplan diversas situaciones tales como la utilidad pública, la presencia de bosque nativo, etc.

En caso de desafectación del predio, el interesado debe reintegrar en arcas fiscales todas las sumas que se hayan dejado de pagar, en virtud de franquicias tributarias o de bonificaciones forestales, cantidades que deben incorporar los reajustes e intereses legales, que determine el Servicio de Impuestos Internos, en conformidad a las normas del Código Tributario.

2) La no presentación del plan de manejo.

Esta causal de término de las franquicias tributarias, es además una conducta que constituye una infracción al decreto ley N° 701, dando lugar a las sanciones correspondientes. Como causal de término el interesado perderá todas las franquicias tributarias y deberá ingresar en arcas fiscales todas las sumas que haya dejado de pagar en virtud de tales franquicias, más reajustes e intereses legales.

3) Incumplimiento del plan de manejo.

El Incumplimiento del plan de manejo, además de constituir una causal de término de las franquicias y beneficios tributarios, es además, una infracción al decreto ley N° 701, que tiene como sanción las multas que analizamos anteriormente.

En esta causal de término, se deben distinguir dos situaciones:

a) Inejecución total del plan de manejo: Los forestadores se encuentran obligados a restituir al fisco, la totalidad de las sumas que por concepto de impuestos les habría correspondido cancelar, más los reajustes e intereses legales, que determine el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo, a las normas del Código Tributario.

b) Inejecución parcial del plan de manejo: El Servicio de Impuestos Internos debe proceder a determinar, previo informe de la C.O.N.A.F., la parte de los beneficios tributarios que el forestador deba reintegrar, atendiendo al grado de inejecución que haya tenido el plan y a la utilidad que su ejecución parcial represente, para los fines del respectivo terreno forestal.

En caso de incumplimiento parcial de algún programa contenido en el plan de manejo, el forestador debe restituir, aquella parte de los beneficios tributarios que sea proporcional a la inejecución del programa, es decir, se pierde la exención tributaria en una proporción equivalente al grado de incumplimiento.

XIV. LEY N°19.561 DE 1998 QUE MODIFICA EL D.L.701 DE 1974, SOBRE FOMENTO FORESTAL.

La más reciente herramienta de la política forestal chilena es la Ley N° 19.561 de 1998, que modifica el D.L. 701 de 1974, sobre fomento forestal, y la que modifica algunos artículos de dicho decreto, ya sea agregando o eliminando algunas expresiones ahí señaladas, derogando también otros artículos como es el Art. 3, pues carece de sentido práctico y jurídico, ya que tenía por objeto exclusivo el contrarrestar los efectos de la ley sobre reforma agraria, la que actualmente se encuentra derogada. Además la Constitución Política de 1980, garantiza y cautela el derecho de propiedad, tanto sobre cosas corporales como incorporeales, resguardando no sólo al bien sobre el que recae, sino también sobre los atributos y facultades esenciales del dominio, estableciendo que únicamente podrá autorizarse la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, en virtud de una ley general o especial. Se puede concluir que de acuerdo a lo expuesto anteriormente, la Constitución Política de 1980, vino a derogar tácitamente el artículo 3° del decreto ley N° 701, por tanto hoy no existe la inexpropiabilidad, sino que se debe señalar que las actuales plantaciones son expropiables, pero sólo cumpliendo los requisitos y exigencias establecidas en nuestra carta fundamental.

La aplicación de los mecanismos contenidos en el D.L. 701 dio resultados positivos, tanto desde el punto de vista privado como desde el punto de vista social, pero también dejó de manifiesto algunas deficiencias, siendo la más importante la marginación de los pequeños propietarios rurales de los beneficios de la ley.

En el mensaje que acompaña al Proyecto de Ley (Mensaje N°642-330 de 1995), el Ejecutivo señala que el principal efecto del régimen de bonificaciones establecido en el D.L. 701 fue el de estimular a los agentes privados a invertir en la industria forestal, lo cual

se consiguió, ya que la actividad forestal se ha constituido en una de las más importantes en materia de exportaciones. Sin embargo- continúa el mensaje- "este desarrollo no ha estado exento de algunas distorsiones. La marginación de los pequeños propietarios de sus beneficios y la concentración de la actividad forestal en un reducido número de agentes, son ejemplos de los problemas que se han encontrado en la aplicación de este cuerpo legal. En efecto, la utilización del sistema de bonificaciones del D.L. 701 ha beneficiado mayoritariamente a los predios de grandes superficies."

Ante esta situación, el Estado decidió prorrogar, por 15 años, la vigencia de la bonificación a la forestación, con las modificaciones necesarias para facilitar el acceso de este beneficio a los pequeños propietarios forestales, que alcanzan a cerca de 240.000 unidades productivas, que en su mayoría tienen suelos de aptitud forestal, llegando a una superficie cercana a los 2 millones de hectáreas.

Por otra parte, se reconoce que la actividad forestal desarrollada por las grandes empresas se encuentra suficientemente consolidada, por lo que el incentivo a la forestación debe reorientarse hacia la recuperación de terrenos degradados y la lucha contra la desertificación.

Esta nueva ley de fomento forestal tiene tres objetivos fundamentales:

- a) Un objetivo de tipo social, que se logra a través del incentivo a la forestación de los terrenos de pequeños propietarios rurales.
- b) Un objetivo con una orientación netamente ambiental, ya que establece bonificaciones y exenciones para la recuperación de terrenos degradados; el cuidado de suelos frágiles y la protección de los bosques cuya función prioritaria sea la protección del suelo y el agua.
- c) El tercer objetivo de esta ley es modernizar los procedimientos de administración de la bonificación y perfeccionar el régimen de sanciones.

Para el logro del primer objetivo, la nueva ley establece tres mecanismos. Asigna una bonificación del 90 % de los costos de forestación respecto de las primeras 15 ha de una propiedad rural pequeña (definida en la ley) y de un 75 % respecto de las restantes y establece, a través del Instituto de Desarrollo Agropecuario (INDAP) líneas de crédito especiales para financiar la forestación de los pequeños propietarios forestales. Estas líneas de crédito tienen tasas preferenciales (/,5% mas UF al 30 de junio de 2000) y son cubiertas, una vez realizada la forestación, por las bonificaciones entregadas por la Tesorería General de la República.

Por último, los pequeños propietarios forestales que se acojan a las nuevas disposiciones tributarán por el sistema de renta presunta, con lo cual se supera uno de los principales obstáculos que impedía el acceso de estas personas al régimen de bonificaciones del D.L. 701, ya que éste establece que quienes se acojan a sus beneficios deben llevar contabilidad completa de sus actividades y tributar en base a la renta efectiva.

A pesar que la nueva ley de fomento a la forestación está enfocada a ayudar a los pequeños propietarios, aun se visualizan algunos problemas para que realmente se logre integrar a este grupo al desarrollo forestal, o en otras palabras, para que éstos puedan hacer uso de la herramienta que se pone a su disposición.

El principal problema que los pequeños propietarios deben enfrentar es el uso de sus tierras, que les dan el sustento, en un negocio de largo plazo, como es la actividad forestal. En el mejor de los casos, los propietarios tendrán ingresos después de 10-12 años de establecida la plantación, haciéndose incierta su capacidad de subsistencia en ese período.

Otro problema que también debe resolverse para la aplicación exitosa de los mecanismos establecidos mediante esta ley, es el de la propiedad de la tierra por parte de los pequeños propietarios forestales. En muchos casos estos propietarios no cuentan con títulos de dominio de sus tierras, lo cual les impide acceder a los beneficios establecidos por la Ley. El Estado está haciendo un importante esfuerzo, a través del Ministerio de Bienes Nacionales, para dar solución a este problema.

Finalmente, otro elemento fundamental para lograr una aplicación exitosa de esta política de desarrollo rural a través de la forestación, es el apoyo que pueda dar el Estado en materia de transferencia tecnológica. El establecimiento de plantaciones de rápido crecimiento requiere de un alto nivel tecnológico, para lograr una rentabilidad adecuada.

Incentivos Tributarios que Establece la Ley N° 19.561

En relación con los incentivos tributarios, la ley los conserva en términos generales, pero establece las siguientes modificaciones:

a) Tratándose de plantaciones, la exención del impuesto territorial, rige sólo una vez que la C.O.N.A.F. haya verificado el establecimiento de la misma. Lo anterior, implica un cambio sustancial en el otorgamiento de esta franquicia, ya que, antes el beneficio podía reclamarse con el sólo hecho de obtener la calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal, aún cuando los mismos no se foresten nunca. Esta franquicia cesará después de dos años de efectuada la primera cosecha del bosque, que originó la bonificación.

b) Se exime, asimismo, del impuesto territorial a los terrenos cubiertos con bosques de protección ubicados en suelos frágiles, en pendientes iguales o superiores a 45%, a orillas de fuentes, cursos o masas de aguas, destinados al resguardo de tales suelos y recursos hídricos.

c) Los pequeños propietarios forestales que se acojan a las nuevas disposiciones, tributarán en conformidad al sistema de renta presunta, contenida en la ley sobre impuesto a la renta. Con esta modificación se supera uno de los obstáculos estructurales que impedía el acceso de estas personas al actual régimen de bonificaciones del decreto ley N°701, ya que éste requiere que quienes se acojan al mismo, tributen con renta efectiva y lleven contabilidad completa de sus operaciones.

d) Se elimina la franquicia que permite rebajar el 50% del impuesto global complementario, en la parte proporcional que afecta a las rentas provenientes de la explotación de las

plantaciones bonificadas. La supresión de este beneficio se fundamenta en el hecho de que la actividad forestal productiva, se encuentra al parecer del legislador suficientemente consolidada, por lo que ya no requeriría de un apoyo de esta naturaleza.

XV. CONCLUSIONES

En la última parte del seminario, expondré a modo de consideración algunas conclusiones, con el objeto de resaltar y hacer presente ciertos juicios que resultan trascendentes e importantes en la tributación agrícola y forestal, ya que como he señalado, dichas actividades son actualmente un importante generador de recursos para el fisco.

Actualmente la legislación tributaria agrícola establece como regla general, que los contribuyentes que desarrollen actividades relacionadas con la agricultura y ganadería, cumplan su obligación impositiva, a través del sistema de renta efectiva determinada según contabilidad completa, dejando excepcionalmente abierta la posibilidad, de que dichos contribuyentes puedan acogerse al sistema de renta presunta. Además, se mantiene la imposibilidad que tienen aquellos contribuyentes agrícolas, que hayan optado por tributar según el sistema de renta efectiva, determinada según contabilidad completa, de volver inmediatamente al sistema de renta presunta, cuando sus exigencias económicas así se lo pidan, a pesar de cumplir con todos los requisitos, que la Ley de Impuesto a la Renta exige en su artículo 20 N°1 letra b). al parecer, este criterio del legislador no considera que la actividad agrícola, sea distinta a cualquier otra actividad industrial, efectivamente la agricultura, que es la fuente de donde todas las demás actividades industriales se originan y reciben su fuerza impulsiva, tiene características espacialísimas y aún no bien determinadas, además el trabajo que se consagra a la agricultura, mediante el cultivo y producción de la tierra, no rinde resultados, sino después de plazos más o menos largos y de sufrir las contingencias motivadas por los agentes climáticos y leyes inmutables de la naturaleza, inconvenientes que no comparten las demás ramas de la industria, en que el rendimiento del trabajo y del capital invertido, se produce con mayor rapidez y seguridad, por lo tanto, es imprescindible ser más flexible, tanto en los requisitos exigidos, como en la posibilidad de optar por acogerse a un sistema tributario determinado.

Cabe señalar, que para los pequeños agricultores, resulta muchas veces engorroso y oneroso el estar sujeto a un régimen de renta efectiva, ya que requieren de servicios profesionales que los ayuden a llevar dicha contabilidad, y si en algún momento optaron por ella, se

encuentran amarrados para el futuro, ya que no podrán volver a acogerse al sistema de renta presunta, situación que desfavorece aún más a los agricultores chilenos, frente a los productores agrícolas de otros países, que tienen enormes ventajas comparativas, en relación al nuestro.

La carga tributaria y su distribución, son elementos fundamentales en la estructura y funcionamiento de las economías de mercado, dentro de la cual se encuentran insertas las actividades agrícolas y forestales, ya que influyen en la asignación de los recursos, en el ahorro, en el consumo y en la competitividad, siendo reflejo de definiciones esenciales que todas las sociedades adoptan, en relación con el papel que le corresponde al estado en la búsqueda del desarrollo y con la forma en que debe distribuirse el ingreso nacional. Por lo tanto, habrá que pensar en eventuales nuevas formas de financiamiento, distintas al aumento de la carga impositiva para los contribuyentes, porque las sociedades modernas se orientan a reducir el tamaño financiero del estado.

La actividad agrícola y forestal del país, presentan un importante grado de desarrollo y crecimiento, producto de lo cual numerosos inversionistas nacionales y extranjeros, se interesan en las distintas alternativas de inversión que ofrecen estos sectores. Dentro de los distintos elementos que los inversionistas deben considerar para decidir invertir, ocupan un lugar de privilegio los aspectos impositivos involucrados y los eventuales estímulos e incentivos tributarios, que la autoridad económica otorgue, para privilegiar la expansión de ciertos sectores de la economía. Es por lo anterior, que a mi juicio, deben incrementarse e incentivarse con mayor fuerza las inversiones tanto en el sector agrícola como en el forestal, por lo que la autoridad económica y la legislación tributaria deben orientar sus políticas a dar facilidades para alcanzar estos fines.

En relación a la actividad forestal, en Chile se encuentran diversas normativas que apuntan al otorgamiento de beneficios de carácter tributario, pero además el estado debe preocuparse de renovar y mejorar los organismos destinados a fomentar dicha actividad. En la actualidad encontramos a la Corporación Nacional Forestal, organismo dependiente del Ministerio de Agricultura y al Instituto Forestal, organismo dependiente del Ministerio de

Economía, Fomento y Reconstrucción. La Corporación Nacional Forestal, tiene como objeto velar por la conservación, protección, incremento, manejo y aprovechamiento de los recursos forestales del país, a su vez el Instituto Forestal, es el encargado de realizar la investigación forestal, función que cumple conjuntamente con ciertas universidades y empresas privadas. Además en el año 1989, se creó la Comisión Nacional Forestal, organismo que es presidido por el Ministro de Agricultura y que integra a los distintos sectores del ámbito nacional forestal. Es necesario lograr la coherencia de las políticas económicas aplicadas por el estado, que se refieren a la actividad forestal, incluyendo en ellas a los distintos entes privados o públicos pertenecientes a este sector económico.

XVI. BIBLIOGRAFIA

- Ley de Impuesto a la Renta
- Ley 18.985 D. Oficial 28/06/1990
- Decreto Supremo de Hacienda N° 1.139 de 1990, Reglamento de Contabilidad Agrícola
- Circular N° 58 de fecha 19/11/1990, del Servicio de Impuestos Internos
- Circular N° 63 de fecha 21/12/1990, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 22 de fecha 29/04/1990, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 19 de fecha 09/04/1990, del Servicio de Impuestos Internos
- Circular N° 23 de fecha 06/05/1991, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 5 de fecha 17/01/1992, del servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 12 de fecha 06/02/1992, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 51 de fecha 20/10/2004, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 78 de fecha 09/11/2001, del Servicio de Impuestos Internos.
- Régimen de Fomento Forestal contenido en el Decreto Ley N°701 de 1974.
- Circular N° 50 de la Dirección Nacional de Impuestos Internos de fecha 09/10/1981, que establece las causales de término de las franquicias consultadas en el Decreto Ley N° 701.
- Curso Práctico de Impuesto a la Renta, Hugo Contreras- Leonel Gonzalez
- Manual de Tributación y Contabilidad Agrícola, Hugo Contreras- Leonel Gonzalez
- Página de Internet de CONAF.
- Documento del Ministerio de Agricultura “una política del estado para la agricultura chilena 2000-2010”