



Esta publicación es propiedad de la Corporación Nacional Forestal y circula con la edición de agosto de 1998 de la revista «Chile Forestal».

LEGISLACIÓN TRIBUTARIA APLICABLE A LAS ACTIVIDADES FORESTALES*

Autor: Francisco Neira Martínez
Contador Auditor
Oficina de Normalización Forestal
Corporación Nacional Forestal



I. INTRODUCCIÓN

El día 16 de mayo de 1998 fue publicada en el Diario Oficial la ley N° 19.561, cuerpo legal que vino a introducir una serie de modificaciones al Decreto Ley N° 701 de 1974, destacándose entre otros los siguientes objetivos:

- Integrar progresivamente a los pequeños propietarios forestales a los beneficios provenientes del desarrollo forestal.
- Modernizar los procedimientos de administración y pago de las bonificaciones forestales y perfeccionar el régimen de aplicación de sanciones.
- Fomentar la prevención, protección y recuperación de suelos erosionados mediante el incentivo de efectuar trabajos de habilitación y forestación de dichos suelos.
- Reorientación de incentivos y franquicias tributarias.

A fin de dar cumplimiento a los objetivos planteados, la nueva legislación forestal considera una serie de modificaciones, en relación a las características y herramientas de fomento que fueron creadas originalmente,

toda vez que a contar de la fecha de vigencia de la Ley 19.561 (16.05.98), el sistema de pago de bonificaciones forestales, de aplicación de sanciones y multas, de procedimientos y principalmente el sistema tributario contenido en sus normas, difieren significativamente. Estos cambios y modificaciones con incidencia tributaria serán tratados a continuación.

Teniendo presente los cambios estructurales que tuvo el Decreto Ley N° 701 de 1974 con su reciente modificación, y la necesidad de conocer con mayor detalle las modificaciones de carácter tributario incorporadas a sus normas, los organizadores de este evento han cursado una invitación a la Corporación Nacional Forestal, institución a la cual represento en este importante curso de capacitación, para entregar una visión general respecto a los distintos impuestos y forma de tributación a que están expuestos los propietarios y poseedores de predios que realicen actividades forestales, ya sea regidas por el DL. 701 de 1974, D.S. N° 4.363 de 1931 (Ley de Bosques) o actividades forestales realizadas por los contribuyentes en general.

*Exposición del autor en curso de capacitación en Tributación Forestal realizado recientemente en Temuco (30 de junio y 1° de julio) y organizado por el colegio de Ingenieros Forestales de la IX Región y la Facultad de Ciencias Forestales de la Universidad de Concepción.

II. EL SECTOR FORESTAL DE CHILE

Breve síntesis histórica sobre la distinta legislación chilena.

A fin de delimitar los efectos que actualmente presenta el D.L. 701 de 1974, modificado recientemente por Ley N° 19.561, en su calidad y condición de MECANISMO de incentivo y fomento a la ACTIVIDAD FORESTAL, necesariamente se debe tener en cuenta las distintas disposiciones de carácter legal que actualmente rigen en nuestro país. En efecto, existe más de un centenar de leyes, decretos leyes y decretos supremos, que regulan de alguna u otra manera, la ejecución y desarrollo de actividades forestales.

La actividad forestal de Chile ha sido considerada por los distintos gobiernos desde la época de la colonización española hasta el presente.

Es así que durante la Colonia y el primer siglo de la República, la actividad forestal chilena estuvo orientada principalmente hacia el aprovechamiento de la madera de bosques nativos para construcción y leña. Por otra parte, las principales iniciativas de conservación y protección de bosques están representadas por la creación, en el año 1907, de la Reserva Forestal Malleco; la creación de la Inspección General de Aguas, Bosques y Caza durante el año 1911 y, en 1925, la creación del Parque Nacional Vicuña Mackenna. Todas estas medidas constituyen las bases para la dictación del primer cuerpo legal sobre política de incentivo forestal, como lo es la Ley de Bosques, contenida actualmente en el D.S. N° 4363 de 1931, legislación que tuvo la particularidad de fomentar por primera vez la creación de plantaciones forestales y lograr la protección del Medio Ambiente mediante el incentivo de franquicias y exenciones de todo tipo de impuestos.

En forma paralela y durante 4 décadas posteriores a la vigencia de la Ley de Bosques, fue necesaria la creación de más de un centenar de disposiciones legales, tendientes a otorgar protección a las distintas especies del bosque nativo chileno y formas de aprovechamiento económico.

El 28 de octubre de 1974 se publica en el Diario Oficial el Decreto Ley N° 701 sobre Fomento Forestal, cuerpo legal orientado principalmente a la protección, fomento e incremento de los recursos forestales de nuestro país, siendo su base de sustentación la incorporación hacia la actividad forestal de terrenos improductivos y que ha permitido la creación de aproximadamente 1.800.000 ha de plantaciones forestales en sus 23 años de vigencia, recursos que sumados a la forestación realizada en virtud de la Ley de Bosques, alcanzan un potencial cercano a 2.050.000 ha al término del año 1997.

Recursos forestales.

En conformidad a los resultados entregados recien-

temente por el «Catastro Evaluación de Recursos Vegetacionales Nativos de Chile», señalan la existencia de 13.443.316 ha de bosque nativo y 2.118.836 ha de plantaciones forestales, cifras que representan un porcentaje cercano al 21% del territorio nacional, las que constituyen la base fundamental para aplicar las exenciones de impuestos y formas de tributación a que estarán sometidos sus propietarios, al momento de efectuar los programas de corta o cosecha de dichos bosques.

Exportaciones forestales

Durante el año 1997, el retorno por exportación de productos forestales alcanzó un valor de 1.830 millones de dólares, cifra que tuvo un incremento del 1,2% en relación al año anterior.

La contribución del sector forestal a las distintas variables macroeconómicas es notable, ya que desde la década del 70 a la fecha, el sector forestal ha presentado un sostenido aumento, pasando a representar desde un 2% del PIB en 1974 a un 3,5% en 1995, lo que se explica porque durante el mismo período, mientras el PIB nacional crecía a una tasa anual del 4,15%, el sector forestal lo hacía a una tasa promedio del 4,7%.

En otro orden de ideas, se debe considerar que el sector forestal ha más que duplicado su participación en las exportaciones totales del país, ya que durante 1974 participaba con un 6%, y en 1997 participó con un aporte del 12,5% en el total de exportaciones, con una tasa de crecimiento anual del orden del 13%, a cambio de un 8,8% de las exportaciones totales.

Inversiones forestales

Se estima que durante la vigencia del D.L. 701, las inversiones tanto desde el punto de vista del sector público como privado han superado los 5.000 millones de dólares, cifras que de una u otra manera se reflejan en el patrimonio forestal que actualmente ostenta nuestro país. Estas inversiones fueron realizadas bajo los mecanismos de fomento establecidos en nuestra legislación forestal y amparándose en las formas de tributación especial que tendrán al menos, las plantaciones forestales realizadas hasta el 16 de mayo de 1998, que gozarán en la determinación del Impuesto Global Complementario de una rebaja del 50% en la aplicación del Impuesto.

La inversión que ha realizado el Estado para la aplicación de las normas contenidas en el D.L.701 ha sido cuantiosa, toda vez que además de financiar en cerca de 300 millones de dólares en términos de valor presente la bonificación de 870.000 ha de plantaciones forestales, ha tenido que financiar por la vía de gastos operacionales relacionados con la protección, incremento, investigación y fomento forestal, montos cercanos a 20 millones de dólares anuales desde 1974 a la fecha. Estos montos serán recuperados por la vía de recaudación tributaria al momento de efectuarse la corta o cosecha de los bosques creados

a través de la citada herramienta legal.

Tasas promedio de forestación y cosecha.

Tal como fue indicado, al mes de diciembre de 1997 nuestro país cuenta con un potencial forestal del orden de 2.118.000 ha de plantaciones forestales, constituidas principalmente en un 80% de plantaciones de pino, un 12% de eucaliptos y un 8% de un conjunto de otras variedades.

Las tasas promedio de corta o cosecha de plantaciones durante los últimos 5 años son del orden de 36.000 ha/año, contra tasas anuales de forestación durante el mismo período del orden de 85.000 ha/año, indicadores que demuestran el interés de continuar con la ejecución de programas de forestación por parte de los propietarios de predios forestales, más aún si se consideran las nuevas orientaciones que presenta el D.L. 701 de 1974.

III. D.L. 701 . CARACTERÍSTICAS Y SU TEXTO MODIFICATORIO

Tal cual fuera señalado anteriormente, a través de la Ley N° 19.561 se procedió a modificar el D.L. N° 701 de 1974, destacándose dentro de sus aspectos generales (excluidas las consideraciones de carácter tributarios que serán tratadas en capítulo aparte) las siguientes:

1°.- Modificaciones de carácter general

Se amplía por un período de 15 años respecto a las actividades de forestación y recuperación de suelos degradados realizados a contar del 1° de enero de 1996, el sistema de pago bonificaciones forestales.

Se otorgan facilidades especiales para que pequeños propietarios forestales puedan acceder al sistema de bonificaciones forestales.

Se reorienta el incentivo de bonificación hacia la forestación en suelos frágiles, ñadis, degradados y áreas que se encuentren en proceso de desertificación.

Se establece una bonificación especial para los trabajos de habilitación y recuperación de suelos degradados.

Se bonificarán actividades sobre establecimiento de cortinas cortavientos.

Fue necesario incorporar una serie de nuevas definiciones a la legislación forestal (bosque, suelos degradados, tipos de erosión, corta no autorizada, desertificación, etc.), necesarias para aplicar con plenitud las nuevas incorporaciones y modificaciones que presenta la actual legislación.

Sin perjuicio de perfeccionar las exigencias y regulaciones técnicas sobre protección a los suelos y manejo racional de los bosques, se tiende a simplificar los procedimientos administrativos para acogerse al sistema de bonificación forestal.

En materia de aplicación de sanciones, se amplía hasta 2 años el plazo de prescripción para perseguir el cumpli-

miento de la ley, se establece que los Jueces de Policía Local podrán rebajar el monto de las multas propuestas sólo hasta el 50%, se establecen penas privativas de libertad para aquellas personas que presenten antecedentes falsos o adulterados para el cobro de bonificaciones.

2°.- Modificaciones de carácter tributarias.

a) En impuesto territorial.

Se limita la franquicia sobre exención de este Impuesto, a la existencia de PLANTACIONES FORESTALES BONIFICADAS.

La exención de este Impuesto, CADUCARÍA a los dos años de concluida la primera rotación.

Se amplía la exención del Impuesto, para todos los bosques nativos del país, independiente si éstos se encuentren o no en terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal.

Al igual que en el caso anterior, la franquicia se otorgará también a todos los bosques de protección, declarados como tales por CONAF.

Se establece a través de la ley 19.561, la posibilidad de continuar gozando de la exención del Impuesto Territorial, para TODOS los terrenos que fueron calificados como de aptitud preferentemente forestal con anterioridad al 16 de mayo de 1998, e inclusive, aquellos que no CUENTEN CON PLANTACIONES BONIFICADAS.

El Impuesto sobre herencias, asignaciones y donaciones.

En términos generales, la exención de este impuesto que contenía el DL. 701 vigente hasta el 16 de mayo de 1998, se mantiene en los mismos términos, con salvedad que caducará respecto a plantaciones bonificadas, después de dos años de concluida la primera rotación.

b) En Impuesto a la Renta.

Desde el punto de vista tributario los mayores cambios que presenta el nuevo ordenamiento jurídico, están en relación a la aplicación y forma de determinación de los impuestos contenidos en la Ley de la Renta, destacándose los siguientes:

Se elimina o deroga la franquicia tributaria que permitía rebajar el 50% del Impuesto Global Complementario en la parte proporcional que afecta a las rentas provenientes de la explotación de bosques.

No obstante la derogación de franquicias tributarias sobre exención en un 50% del Impuesto Global Complementario, se establece, a través de un artículo transitorio de ley N° 19.561, que las plantaciones efectuadas con anterioridad al 16 de mayo de 1998 y las rentas provenientes de las mismas, continuarán con el régimen tributario que les era aplicable a esa fecha, por lo que no les afectará la derogación de la citada franquicia.

Los pequeños propietarios forestales que se acojan a los beneficios de la nueva legislación tributarán, en todos los casos, en conformidad al sistema de RENTA PRE-

SUNTA establecido en el artículo 20 de la Ley de la Renta, INDEPENDIENTE sea el nivel de ventas anuales o totales de respecto de los productos forestales.

Se establece que los contribuyentes que exploten bosques por los cuales no se encuentren acogidos al D.L. 701, tributarán en conformidad al sistema de renta efectiva o presunta que establece la Ley de la Renta, con excepción del límite de ventas netas anuales respecto de los productos forestales, que será de 24.000 U.T.M., considerando las ventas en un período móvil de 3 años.

Las personas que estando bajo el sistema de renta presunta por su actividad agrícola se acojan al D.L. 701, deberán tributar sobre la base de renta efectiva a contar del 1° de enero del ejercicio comercial siguiente a aquél en que superen el límite de ventas netas de 24.000 U.T.M. en un período móvil de 3 años.

Para mayor información y comprensión del análisis de cada una de las variaciones de carácter tributario que fueron incorporadas al D.L. 701 de 1974, a través de la Ley N° 19.561, a continuación se transcriben uno por uno los distintos articulados del D.L. 701 que quedarán vigentes sobre materias tributarias.

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

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

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

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

El Servicio de Impuestos Internos, con el sólo mérito del certificado que otorgue la Corporación, ordenará la inmediata exención de los impuestos señalados en este artículo, la que comenzará a regir a contar de la fecha del

respectivo certificado, salvo la exención del impuesto territorial, que regirá a contar del 1° de enero del año siguiente al de la certificación.

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

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

Sin embargo, las personas que exploten bosques por los cuales no se encuentren acogidas a los beneficios establecidos en este decreto ley, deberán declarar la renta efectiva o presunta para los efectos de la Ley de Impuesto a la Renta de acuerdo a lo previsto en el artículo 20, número 1 (letra b), de dicha ley, con excepción del límite de ventas netas anuales el cual, respecto de los productos forestales provenientes del bosque, será de 24.000 unidades tributarias mensuales considerando las ventas en forma acumulada en un período móvil de tres años.

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

Artículo 25°.- Para todos los efectos tributarios relacionados con el presente decreto ley, y sin perjuicio de las responsabilidades y obligaciones que corresponden a los particulares, la Corporación deberá efectuar, en los casos que proceda, las comunicaciones pertinentes al Servicio de Impuestos Internos.

Artículo 33°.- Los pequeños propietarios forestales estarán afectos en todo caso al sistema de renta presunta establecida en el artículo 20 de la ley sobre Impuesto a la Renta y no estarán sujetos al sistema de contabilidad forestal establecido en el decreto supremo N°- 871, de los Ministerios de Hacienda y de Agricultura, del año 1981. Asimismo, no estarán sometidos a las normas tributarias contenidas en el artículo 12 de este cuerpo legal.

Artículo 4° Transitorio Ley 19.561.- Los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, que cuenten con plantaciones forestales no bonificadas, realizadas con anterioridad a la vigencia de este cuerpo legal, mantendrán las exenciones al impuesto territorial y al impuesto sobre herencias, asignaciones y donaciones en la forma

referida en el artículo 13, hasta dos años después de concluida la primera rotación.

Artículo 5º Transitorio Ley 19.561.- Las plantaciones efectuadas con anterioridad a esta ley y las rentas provenientes de las mismas, continuarán con el régimen tributario que les era aplicable a esa fecha, por lo que no les afectará la derogación de la franquicia tributaria del inciso segundo y siguientes del artículo 14 del Decreto Ley Nº 701, de 1974.»

IV. RÉGIMENES TRIBUTARIOS APLICADOS A LAS ACTIVIDADES FORESTALES

Las actividades forestales, posesión, tenencia de predios forestales, ingresos o rentas obtenidos por la corta y venta de bosques y, en general, las utilidades derivadas de la explotación de bosques naturales o artificiales, estarán afectas al Impuesto General de la Ley de la Renta, obligación tributaria que aparece consignada en el actual articulado 14 del D.L. 701 de 1974, lo que trae como consecuencia, señalar claramente los distintos regímenes tributarios en que se pueden presentar los cerca de 15 millones de ha de bosques existentes actualmente en nuestro país.

1º.- Plantaciones y bosques no acogidos a franquicias tributarias.

Según lo establece la legislación tributaria vigente, la explotación de bosques está comprendida dentro de la actividad agrícola. Por lo tanto, aquellas actividades forestales realizadas al margen de los regímenes de fomento forestal (Ley de Bosques o D.L. 701), tributan en conformidad al sistema general aplicable a la Agricultura y básicamente en función a las obligaciones que están contenidas en el artículo 20 Nº 1 de la Ley de la Renta.

En concordancia con lo anterior, los bosques, plantaciones e ingresos obtenidos por la venta o explotación de tales recursos, quedarán afectos a la obligación tributaria de determinación de las RENTAS EFECTIVAS o PRESUNTAS, sin considerar franquicia tributaria alguna que haya sido concedida para los regímenes de fomento forestal.

Conviene tener presente que con la modificación incorporada al artículo 14 del D.L. 701 de 1974, se permitió FLEXIBILIZAR el requisito de declaración y determinación de los impuestos contenidos en la Ley de la Renta para este tipo de actividades y contribuyentes, toda vez que PODRÁN continuar tributando en base al sistema de RENTA PRESUNTA, cuando las ventas de los productos forestales no excedan de 24.000 U.T.M., considerando las ventas en un período móvil acumulado de 3 años a contar de las ventas realizadas a partir del año 1998.

2º.- Plantaciones y bosques acogidos a las disposiciones del D.S. Nº 4.363, de 1931, sobre Ley de Bosques.

Aproximadamente 250.000 ha de plantaciones y bosques creados con anterioridad al año 1974 y acogidos a los beneficios tributarios contenidos en la citada Ley de Bosques, podrán continuar gozando del régimen sobre exención total de los impuestos de 1ª categoría, Global Complementario e Impuesto Territorial que consagraba este régimen de fomento forestal. En efecto, la legislación forestal vigente otorga este beneficio por un período de 30 ó 25 años, según corresponda, a las personas naturales o jurídicas que durante la vigencia del mecanismo que establecía la Ley, lograron incorporar sus bosques y plantaciones a los beneficios tributarios que concedían las disposiciones vigentes.

Además, este tipo de plantaciones podrá ser REVALORIZADO en términos financieros y tributarios en base al crecimiento natural que produce el bosque a través del tiempo, cuyo valor resultante se considera como capital propio para todos los efectos tributarios.

3º.- Plantaciones y bosques acogidos a las disposiciones del D.L. 701 de 1974.

Aproximadamente 40.000 predios forestales de propiedad de 30.000 propietarios se encuentran incorporados a los beneficios que establece el D.L. 701 de 1974, predios que cuentan con más de 1.400.000 ha de plantaciones forestales ejecutadas a partir de la vigencia de este cuerpo legal en 1974.

El régimen tributario que se les aplicará a estos recursos forestales llegado el momento de la corta o cosecha, necesariamente deberá estar en función a la fecha de su creación, toda vez que con las modificaciones incorporadas al citado Decreto Ley a través de la Ley Nº 19.561, se deberá precisar el año en que se ejecutaron los respectivos programas de forestación, por la incidencia que tendrá ahora la aplicación de la franquicia que permitía rebajar en un 50% la aplicación del Impuesto Global Complementario.

Teniendo en consideración lo señalado precedentemente, a continuación se indican las formas de tributación que tendrán los bosques acogidos a las disposiciones del citado D.L. 701

Creados antes del 16 de mayo de 1998

1º.- Impuesto Territorial.

Podrán continuar gozando de la exención del Impuesto, a condición de la existencia de plantaciones bonificadas o no y sólo hasta los dos años de efectuada la primera rotación.

2º.- Ley de Herencias, Asignaciones y Donaciones

Al igual que en el caso anterior, se condiciona la exención del Impuesto hasta concluida la primera rotación.

3º.- Impuesto Global Complementario.

Las utilidades obtenidas por la corta, venta o explotación de estos bosques estarán exentas en un 50% del Impuesto Global Complementario.

4º.- Determinación de las rentas.

Los propietarios de estos bosques que no sean sociedades anónimas, deberán tributar sobre la base de RENTA EFECTIVA, demostrada a través de contabilidad, a contar del 1º de enero del ejercicio comercial siguiente a aquél en que las ventas de los productos forestales sean mayores a 24.000 U.T.M., considerando las ventas en forma acumulada en un período móvil que se contará a partir del año 1998.

Cabe hacer notar que mientras no sea publicado un Reglamento sobre normas contables y tributarias que actualmente se tramita en el Ejecutivo, durante los períodos o años en que no se exceda por concepto de ventas de productos forestales las citadas 24.000 U.T.M., estos contribuyentes tributarán sobre la base de RENTA PRESUNTA.

Creados después del 16 de mayo de 1998

1º.- Impuesto Territorial.

Zoarán de exención del Impuesto los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal que cuenten con plantaciones forestales bonificadas, bosques nativos y bosques de protección. Caducará la franquicia respecto de los bosques bonificados a los dos años de concluida la primera rotación.

2º.- Ley de Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Los terrenos y bosques señalados en el punto anterior se eximen del pago de este impuesto.

3º.- Determinación de las Rentas.

Los contribuyentes que estando acogidos al sistema de renta presunta por su actividad agrícola y se acojan al D.L. 701 realizando en consecuencia programas de forestación después del 16 de mayo de 1998, tributarán bajo el sistema de renta efectiva demostrada a través de contabilidad, cuando la venta de los productos forestales sea mayor a 24.000 U.T.M., considerando sus ventas en forma acumulada en un período móvil de 3 años contados desde el año 1998.

Mientras no se produzcan ventas superiores a las mencionadas, estos contribuyentes declararán y pagarán los impuestos contenidos en la Ley de la Renta, mediante el sistema de RENTA PRESUNTA.

V.- ANÁLISIS DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS DEL D.L. 701

Los principales cambios que presenta el D.L. 701, de 1974, modificado por la Ley N° 19.561, en materia de tributación, están relacionados con la derogación de la franquicia que concedía un 50% de rebaja en la determinación del Impuesto Global Complementario, nuevas condiciones para acceder a la franquicia sobre exención del Impuesto Territorial y la forma de determinación de las rentas (Efectiva o Presunta) generadas por el proceso de corta o venta de los bosques. Estos cambios y modificaciones

se analizan seguidamente.

1º.- Derogación de la franquicia del 50% en el Impuesto Global Complementario.

El Ejecutivo, en Mensaje dirigido al Presidente de la Cámara de Diputados (25 de abril de 1995), entre otros argumentos expresados para el proyecto modificatorio del D.L. 701 establece «*Por otra parte, de las estadísticas sobre producción y exportaciones puede concluirse que la actividad forestal se encuentra suficientemente consolidada, por lo que el incentivo a la forestación debe reorientarse preferentemente a la protección de los suelos frágiles o en proceso de erosión*». Seguidamente se indica «*Se elimina la franquicia que permite rebajar el 50% del Impuesto Global Complementario. La supresión de este beneficio se fundamenta en el hecho de que la actividad forestal productiva se encuentra suficientemente consolidada, por lo que ya no requiere de un apoyo de esta naturaleza*».

Los argumentos que tuvo el Ejecutivo y refrendados finalmente por ambas Cámaras del Congreso Nacional, se aplican por sí mismo en relación a la derogación de la citada franquicia tributaria, toda vez que ella se constituyó, junto con el incentivo económico de la bonificación forestal, en las herramientas clave de éxito alcanzado por la aplicación del D.L. 701 en sus 23 años de vigencia, cuyos resultados permiten visualizar a diciembre de 1997, la existencia de 860.972 ha de plantaciones forestales bonificadas por un monto equivalente a US\$ 151.768.684 nominales.

Tal como se indicó anteriormente, los partícipes en este evento deberán tener en consideración que la Ley, no obstante la derogación de la franquicia, dejó expresamente señalado que «*respecto a las plantaciones forestales realizadas con anterioridad al 16 de mayo de 1998, se mantiene el régimen de exención del 50% en el Impuesto Global Complementario*» por lo que a estas plantaciones no les afecta la derogación de la franquicia.

2º.- Mantenimiento y nuevas condicionantes sobre exención del Impuesto Territorial.

Al igual que en el caso anterior, en el mensaje que contiene el Proyecto modificatorio del D.L. 701, el Ejecutivo manifestaba que «*tratándose de plantaciones, la exención del Impuesto Territorial rige sólo una vez que la CONAF haya verificado el establecimiento y bonificación de la misma. Lo anterior importa un cambio sustancial en el otorgamiento de esta franquicia, ya que, en la actualidad, el beneficio puede reclamarse con el solo hecho de obtener la calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal, aun cuando los mismos no se foresten nunca*».

Lo anterior ha sido materializado directamente a través de la modificación que tuvo el artículo 13 del D.L. 701, en el sentido que el legislador decidió restringir el sistema de obtención de la franquicia, condicionándola a la existencia de plantaciones forestales bonificadas y

caducándola a los dos años de concluida la primera rotación del bosque, además de extender el beneficio a todos los terrenos cubiertos con bosques nativos y bosques de protección en la medida que éstos no sean cortados ni explotados.

3°.- Determinación de las rentas obtenidas.

Todos los contribuyentes que realicen actividades forestales respecto de bosques y plantaciones forestales acogidas a las disposiciones del D.L. 701, con excepción de los pequeños propietarios forestales y Sociedades Anónimas, deberán tributar ya sea a través del sistema de renta presunta o renta efectiva consagrado en la Ley de la Renta.

En efecto, las Sociedades Anónimas siempre deberán tributar en base a renta efectiva demostrada a través de contabilidad, no contemplándose ningún sistema especial para la determinación de sus rentas.

Para el caso de pequeños propietarios forestales, la Ley contempla que ellos siempre determinarán sus rentas en conformidad al sistema de renta presunta, independiente del nivel de ventas respecto de los productos forestales.

El mayor cambio experimentado por el D.L. 701 de 1974, en relación a los contribuyentes que realicen actividades forestales regidas por sus normas, está en función de la posibilidad de tributación bajo el sistema de renta presunta, en la medida que obtengan ingresos por ventas de productos forestales inferiores a 24.000 U.T.M. durante un período móvil de tres años. En caso contrario, deberán tributar bajo el sistema de renta efectiva demostrada por contabilidad, cuando en dicho período móvil de 3 años obtengan ingresos por ventas superiores al señalado límite.

VI.- PRINCIPALES DICTÁMENES Y RESOLUCIONES DEL S.I.I. EN MATERIAS SOBRE TRIBUTACION FORESTAL

a).- Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

1° La compra de derechos de explotación de los árboles de un bosque (bosque en pie) se encuentra afecta a I.V.A., por tratarse de la transferencia a título oneroso del dominio de bienes corporales muebles, toda vez que dicha operación importa la transferencia del dominio de la madera que esos árboles producen.

El carácter de MUEBLE de los bienes (árboles) transferidos, emana de lo dispuesto en el artículo 571 del Código Civil, que reputa tal condición, a la madera de los árboles aún antes de su separación.

(Oficio 608 del 30.01.80 S.I.I.).

2° En la transferencia de bosques en pie, el I.V.A. se devenga en la fecha de entrega real o simbólica de los árboles o en el momento de la firma del contrato.

(Oficio 1585 de 5.4.79; 608 de 30.01.80 S.I.I.).

3° Las cesiones de derechos de una empresa en favor de terceros, resciliaciones, dación en pago, permutas transferencias, etc., de bosques que impliquen adjudicación de árboles, se encuentra gravada con I.V.A., por tratarse de transferencia de bosques en pie y la enajenación de árboles a título oneroso, ya que dichos árboles se estima que son bienes muebles por anticipación según lo dispone el artículo 571 del Código Civil.

(Oficio 2875 del 14.05.80 S.I.I.).

4° *«Cuando deban considerarse separadamente el valor, los gastos o los ingresos producidos o derivados de operaciones que versen conjuntamente sobre bienes MUEBLES E INMUEBLES la distribución se hará.....».*

Artículo 27 y 75 del Código Tributario, norma legal referida a la aplicación de I.V.A. para aquellas transferencias de predios forestales y que posean plantaciones o bosques naturales en pie.

b).- Impuesto territorial.

1° Las franquicias tributarias establecidas en el D.L. 701 de 1974 respecto de la exención del impuesto territorial, rigen desde el 1° de enero del año siguiente al de la fecha del certificado de calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal otorgado por CONAF.

Si el beneficiario no presenta en su oportunidad la solicitud y certificado para el goce del beneficio, es aplicable el artículo 41 de la Ley 17.235, sobre impuesto territorial, que señala *«Si el interesado no hubiere pedido en su oportunidad la exención, en ningún caso podrá ésta otorgarse con anterioridad al rol vigente».*

(Oficio 054 del 06.01.81 S.I.I.).

c).- En Impuesto a la Renta.

1° Los terrenos declarados de aptitud preferentemente forestal, y los bosques naturales y artificiales se excluyen del sistema de presunción de renta a que se refiere el artículo 20 N° 1 de la Ley de la Renta. En su reemplazo, se grava la utilidad o renta efectiva derivada de la explotación de tales bosques.

En consecuencia, en los años previos a la explotación comercial, no habrá obligación de declarar renta alguna para fines de la Ley de la Renta.

(Oficio 8.083 de 24.12.75 S.I.I.).

2° Las empresas acogidas a las disposiciones del D.S. 4363 de 1931 sobre Ley de Bosques, no están afectas a la tasa adicional del artículo 21 de la Ley de la Renta, en atención a que los accionistas no están afectos al Impuesto Global Complementario.

(Oficio 438 del 27.01.76 S.I.I.).

3° Las rentas provenientes de la explotación de bosques acogidos al D.S. 4.363 de 1931, se benefician con la exención de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario, cualquiera sea la persona natural o jurídica que las percibe o devenga, por tener esta franquicia

cia la calidad de exención real y beneficia al bosque en su condición de tal y éste la conserva o mantiene aun cuando se produzca su enajenación.

(Oficio 494 del 1.2.77 S.I.I.).

4º Distribuciones provenientes de la revalorización anual de bosques acogidos al D.S. 4.363 están exentas del Impuesto Global Complementario. Dicha exención está reglamentada por el D.S. 4.790 D.O. 28.12.62, el cual autoriza la revalorización anual de los bosques beneficiados con la exención del Impuesto a la Renta de 1º Categoría y Global Complementario.

Consecuencialmente, la revalorización aludida es una forma adicional de hacer efectiva la exención de Impuesto a la Renta, por lo que, obviamente, al ser distribuida por una S.A. entre sus accionistas, goza de la misma exención del Impuesto Global Complementario y por lo tanto no tributa con la tasa adicional del artículo 21 de la Ley de la Renta.

(Oficio 494 de 1.2.77 S.I.I.).

5º La compra de bosques y su posterior explotación no constituye actividad agrícola. Por lo tanto no les son aplicadas las normas sobre actividad agrícola ni regímenes de fomento forestal, toda vez que en la especie se trata de un acto de comercio al comprar los bosques y proceder a su explotación por su propia cuenta.

(Oficio 557 de 27.7.78 S.I.I.).

6º Cancelación de exenciones contenidas en el D.L. 701 de 1974 para la desafectación de los terrenos de aptitud preferentemente forestal o para incumplimiento de ejecución o presentación de planes de manejo.

(Circular 50 9.1.81 S.I.I.).

7º Si no se presenta el Plan de Manejo para los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, en los términos señalados en el artículo 8º del D.L. 701 de 1974, acarrea la pérdida de las franquicias tributarias contempladas en el citado cuerpo legal, debiendo ingresarse en arcas fiscales las sumas que se hayan dejado de pagar en virtud de tales franquicias, más reajustes e intereses legales establecidos en el artículo 53 del Código Tributario.

(Oficio 295 de 28.1.82)

8º Las rentas generadas en la explotación de un predio declarado de aptitud preferentemente forestal, en actividades distintas de las forestales propiamente tal, están afectas al régimen general que la Ley de la Renta contempla para este tipo de ingresos. Lo anterior, en atención a que los dos regímenes tributarios especiales que regulan la actividad forestal, contenido uno en el D.S. 4363 de 1931 y, el otro, en el D.L. 701 de 1974, amparan sólo la actividad forestal del predio y no otra actividad que se realice en el mismo.

Consecuentemente, si con la actividad forestal se efectúa otro tipo de explotación agrícola, por ejemplo, la ganadería, agricultura, etc., esa explotación debe quedar

sujeta a las normas generales contenidas en el artículo 20 N° 1, de la Ley de la Renta, y no alcanzan las franquicias del D.L. 701 de 1974.

(Oficio 253 del 23.1.89 S.I.I.)

9º La explotación de bosques y plantaciones no acogidas a las disposiciones del D.S. 4363 de 1931 ó D.L. 701 de 1974, está sujeta a las normas generales aplicables a la actividad agrícola, las cuales están contenidas en el artículo 20 N°1 de la Ley de la Renta.

(Oficio 4863 de 1.8.79 S.I.I.).

10º Las franquicias tributarias contenidas en el D.S. 4363 de 1931 y D.L. 701 de 1974 no se extienden al Impuesto adicional.

(Oficios 3881 de 3.11.86 y 2894 de 27.7.87 S.I.I.).

11º Las franquicias tributarias contenidas en la Ley de Bosques son incompatibles con las contenidas en el D.L. 701 de 1974 sobre Fomento Forestal.

(Oficio 538 de 2.2.86 S.I.I.).

VII.- REGLAMENTOS DEL DL. 701

En conformidad a las facultades entregadas al Presidente de la República, para reglamentar las distintas disposiciones de carácter técnico sobre pago de bonificaciones forestales y contabilidad, se procedió, a través de la vigencia del citado cuerpo legal a hacer uso de esta facultad, encontrándonos actualmente con tres Decretos Supremos reglamentarios:

1º.- Decreto Supremo N° 259, de 1980, del Ministerio de Agricultura sobre Reglamento Técnico.

2º.- Decreto Supremo N° 316, de 1981, del Ministerio de Agricultura sobre Reglamento del pago de bonificaciones.

3º.- Decreto Supremo N° 871, de 1982, del Ministerio de Hacienda sobre Reglamento de Contabilidad Forestal.

En atención a los cambios experimentados por el D.L. 701, de 1974, efectuados a través de la Ley N° 19.561, actualmente se encuentran en tramitación y para toma de razón tres proyectos de reglamentos modificatorios de los anteriores, iniciativas próximas a ser publicadas en el Diario Oficial, las que darán plena aplicación a las nuevas normas contenidas en el D.L. 701, destacándose las nuevas disposiciones tributarias que serán reguladas para la determinación de las rentas provenientes de las actividades forestales.

