

**UNIVERSIDAD DE CONCEPCION**

**FACULTAD DE CIENCIAS FORESTALES**

**Departamento Manejo de Bosques y Medio Ambiente**

**ANALISIS DEL MARCO TRIBUTARIO QUE AFECTA A LA  
ACTIVIDAD FORESTAL**



MEMORIA DE TITULO  
PRESENTADA A LA FACULTAD  
DE CIENCIAS FORESTALES  
DE LA UNIVERSIDAD DE  
CONCEPCION PARA OPTAR AL  
TITULO DE INGENIERO FORESTAL

**CONCEPCION - CHILE**

**1997**

**ANALISIS DEL MARCO TRIBUTARIO QUE AFECTA A LA  
ACTIVIDAD FORESTAL**

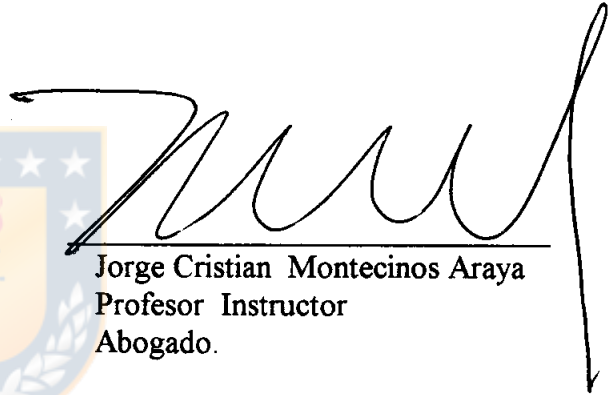
Profesor Asesor



---

Fernando Romulo Drake Aranda  
Profesor Asociado  
Ingeniero Forestal.

Profesor Asesor



---

Jorge Cristian Montecinos Araya  
Profesor Instructor  
Abogado.

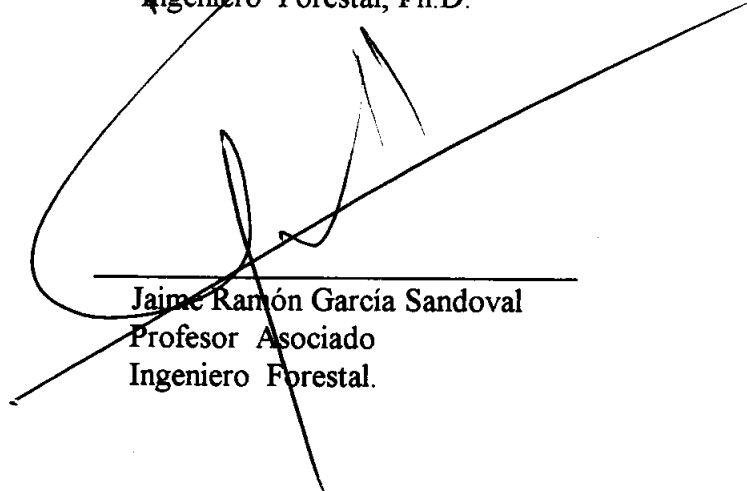
Director Departamento  
Manejo Bosques y Medio  
Ambiente



---

Pedro Lauro Real Hermosilla  
Profesor Asociado  
Ingeniero Forestal, Ph.D.

Decano Facultad de  
Ciencias Forestales



---

Jaime Ramón García Sandoval  
Profesor Asociado  
Ingeniero Forestal.

## DEDICATORIA

La naturaleza del hombre es social y por ello apetece natural y rectamente vivir en Sociedad.  
Al reconocer la existencia de la *Ley Natural* es conveniente señalar que ...

*“ ésta al fundarse en la naturaleza del creador y en la naturaleza de las criaturas,  
constituye la norma ideal y lógica para dirigir la relaciones jurídicas entre los  
hombres. “*



Rafael Fernandez Concha

( 1833 - 1912 )

*“ Con todo mi cariño, dedicación y  
respeto a quienes les debo todo “*

Juan Luciano y Gabriela Mireya

## **AGRADECIMIENTOS**

Deseo expresar mi gratitud a quienes durante el desarrollo del presente trabajo me alentaron y ayudaron efectivamente.

En forma especial al señor Jorge Montecinos Araya, en quien destaco su excelencia académica y apoyo incondicional como virtudes que hacen pretender su amistad.

Al señor Fernando Drake Aranda, por sus acertadas observaciones.

A mi núcleo familiar, representados fundamentalmente, por mi Padre y Madre quienes mediante la confianza y apoyo otorgado durante todo el proceso de formación académica, me brindaron seguridad.

Al personal de la Biblioteca Central y de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de Concepción y a los profesores, secretarias y personal de la Facultad de Ciencias Forestales, quienes me ayudaron y facilitaron en todos los tramites necesarios para dar cumplimiento a esta misión que bien termina.

*Gracias*

## INDICE DE MATERIAS

CAPITULO	PAGINA
Página de firmas .....	II
Dedicatoria .....	III
Agradecimientos .....	IV
I INTRODUCCION .....	1
II OBJETIVOS .....	4
2.1    Objetivos generales .....	4
2.2    Objetivos específicos .....	4
III MARCO TEORICO .....	5
3.1    Organización jurídica de la empresa, conceptos fundamentales .....	5
3.1.1    Sociedades civiles y comerciales .....	7
3.1.2    Sociedades de personas y sociedades de capital .....	8
3.1.3    Los diversos tipos de sociedades .....	9
3.1.3.1    Sociedad de responsabilidad limitada .....	9
3.1.3.2    Sociedad anónima .....	11
3.1.4    Ventajas y desventajas de las S.R.L. y de las S.A. ....	13
3.1.4.1    De las sociedades de responsabilidad limitada ( S.R.L.) .....	13
3.1.4.2    De las sociedades anónima ( S.A.) .....	14
3.2    Sinopsis de la reforma tributaria del año 1990 .....	15
3.2.1    Conceptos y estructura de la ley de renta .....	15
3.2.1.1    Impuesto de primera categoría .....	17
3.2.1.2    Impuesto global complementario .....	22
3.2.2    Impuesto territorial .....	25
3.2.3    Impuesto al valor agregado, D.L. N° 825 .....	30

3.3	Sinopsis histórica del derecho forestal en Chile .....	33
3.4	Antecedentes tributarios contenidos en el D.S. N° 3463 .....	36
3.4.1	En materia de beneficios tributarios .....	36
3.4.2	El D.S. N° 3463, contempla franquicias tributarias .....	37
3.5	Antecedentes tributarios contenidos en el D.L. N° 701 .....	38
3.5.1	En materia de beneficios tributarios .....	38
3.5.2	Concepto de las bonificaciones forestales .....	39
3.6	Tributación de bosques no acogidos al D.L. 701, ni al D.S. 4363 .....	40
3.6.1	Sociedades anónimas .....	40
3.6.2	Resto de empresas forestales no organizadas como S.A. ....	40
3.6.2.1	Régimen de renta presunta .....	40
3.6.2.2	Régimen de renta efectiva .....	42
3.6.3	Empresas agrícolas sometidas al D.S.N° 1.139 .....	42
3.7	Reglamento de pago de bonificaciones establecidas en el D.L. 701 .....	44
3.7.1	Plazo legal para solicitar el pago de bonificaciones .....	49
3.8	Aspectos de la contabilidad forestal en Chile .....	50
3.8.1	Antecedentes básico sobre contabilidad .....	50
3.8.1.1	Exigencia legal .....	50
3.8.2	Algunas disposiciones legales del D.S. N° 871 .....	53
3.8.3	La actividad forestal es parte de la actividad agrícola .....	63
3.8.4	Crecimiento de las plantaciones forestales .....	63
3.8.5	Valorización de plantaciones y bosques naturales .....	66
3.9	Cobro de tarifas por actuaciones e inspecciones de Conaf .....	72
3.10	Futuras modificaciones en materia legislativa .....	74
3.10.1	Nueva ley de bosque nativo .....	74
3.10.2	Reformulación del D.L. N° 701 .....	81
3.11	Rentabilidad de la inversión forestal .....	84
IV	FORMULACION DE HIPOTESIS .....	87

V	RESULTADOS Y DISCUSION .....	88
5.1	Cuadro sinoptico sobre los diversos tipos de sociedades .....	88
5.2	Estructura del impuesto a la renta .....	89
5.3	Tributación de las rentas provenientes de la explotación de bosques .....	91
5.3.1	Determinación del impuesto de primera categoría .....	91
5.3.1.1	Renta presunta de la actividad forestal .....	91
5.3.1.2	Renta efectiva de la actividad forestal .....	94
5.3.2	Determinación del impuesto global complementario .....	98
5.3.3	Empresa forestal que deba declarar renta efectiva .....	100
5.4	Esquema de tributación que norma la explotación de bs. raíces agr.....	103
5.5	Contabilización de reservas forestales .....	105
5.6	Normas contables simplificadas para la actividad forestal .....	107
5.7	Valorización de plantaciones y bosques naturales .....	109
5.8	Análisis de la rentabilidad en la inversión forestal .....	112
5.8.1	Rentabilidad de la inversión no acogéndose al D.L. 701 .....	113
5.8.2	Rentabilidad de la inversión estando acogido al D.L. 701 .....	115
VI	CONCLUSIONES .....	128
VII	RESUMEN .....	130
VIII	SUMMARY .....	132
IX	BIBLIOGRAFIA .....	134
X	ANEXO .....	140
10.1	Esquema para el estudio del D.L. 701 y normas complementarias .....	140
10.2	Posibles modificaciones al D.L. 701 .....	143
10.3	Estadísticas generales del sector forestal, para el año 1995 .....	150
10.4	El contribuyente forestal; deberes ante el S.I.I. ....	155
10.5	Estadísticas generales del recurso suelo en Chile .....	157
10.6	Renta presunta de la actividad forestal .....	159

## INDICE DE TABLAS

TABLA N°		PAGINA
	<u>En el texto</u>	
1	Bonificación por forestación .....	49
2	Tarifa por inspecciones y actuaciones de Conaf .....	72
3	Sociedades civiles .....	88
4	Sociedades comerciales .....	89
5	Estructura del impuesto a la renta. ....	90
6	Tabla para el cálculo de impuesto global complementario .....	100
7	Estructura del balance .....	101
8	Estado de resultado .....	102
9	Tributación que afecta a la explotación de bienes raíces agrícolas .....	103
10	Cuadro sinoptico de contribuyentes agrícolas que a contar de 01-01-91, pueden tributar por renta presunta .....	104
11	Libro de ingresos y egresos .....	109
12	Costos e ingresos de una inversión forestal no acogida al D.L. 701 .....	113
13	Costos y bonificaciones según tabla de Conaf .....	116
14	Costos e ingresos de una inversión forestal acogida al D.L. 701 .....	117
	<u>En el Anexo</u>	
1 A	Disponibilidad de suelos según su uso potencial .....	150
2 A	Bosques productivos del país .....	151
3 A	Catastro y evaluación de los recursos vegetacionales nativos de Chile ...	151
4 A	Superficie plantada por el sector estatal y privado .....	152



5 A	Superficie calificada de A.P.F. y valor cancelado por concepto de bonificaciones forestales .....	153
6 A	Ocupación sector forestal por actividad, según región para 1995 .....	154
7 A	Nivel de erosión de los suelos de Chile .....	158
8 A	Distribución de los suelos cubiertos por dunas en Chile .....	158
9 A	Forma de computar el monto de 8.000 UTM de ventas anuales .....	159



**INDICE DE FIGURAS**

<b>FIGURA N°</b>		<b>PAGINA</b>
	<u>En el Anexo</u>	
1 A	Forestación anual realizada por el sector estatal y la empresa privada ( 1975 - 1995 ) .....	152
2 A	Ocupación del sector forestal por actividad para el año 1995 .....	154
3 A	Valores porcentuales de las categorías de daño al suelo a nivel nacional .....	157



## I INTRODUCCION

El Estado, mediante la política económica aplicada, regula la actividad económica de los individuos y de las empresas, modificando las condiciones en que se desenvuelven, con el fin de alcanzar determinados propósitos. Es así como en nuestro país al igual que otros, la política tributaria cumple un rol fundamental. Además de su función básica de crear tributos, también se ha ocupado de incentivar la inversión en ciertos sectores territoriales y/o económicos de la vida nacional.

El sector forestal ha sido un de ellos. En 1931 se dictó el Decreto Supremo N° 4.363 del Ministerio de Tierras y Colonización, en el cual se concedía una serie de franquicias tributarias a los plantíos de bosques artificiales existentes o a los que se hicieran por un determinado número de años. Esta ley se conoció y conoce como “Ley de Bosques”.

Posteriormente, el D.L. N° 701 de 1974 sobre “Fomento Forestal”, suprimió las disposiciones referidas a las bonificaciones forestales contenidas en la “Ley de Bosques” de 1931. El actual D.L. N° 701, es un cuerpo legal orientado principalmente a la protección, incremento, manejo racional y fomento de las actividades forestales.

Hoy día, el sector forestal es el más relevante en el quehacer económico nacional, después del cobre. Con un nivel de exportación FOB del orden de los US\$ 2.512 millones para el año 1995, contribuyendo con un 15,7% al total nacional exportado (Banco Central, abril 1996).

Sin duda, también influyó de forma directa, como dijimos, la política económica que comenzó a establecerse en el país en la segunda mitad de los años setenta, lo cual derivó

en una economía de mercado abierta, en que uno de los pilares de desarrollo se radicó en el fomento al sector exportador. Esta política no sólo benefició al sector forestal como ente exportador sino a otros actores de la economía nacional, entre los que destacan: el sector frutícola, la piscicultura, entre otros.

Como parte del sector exportador el empresario forestal no sólo puede acogerse a los incentivos fiscales propios de su sector sino a otros de aplicación general del sector exportador. En esta materia, por ejemplo, están comprendidos los incentivos de pagos diferidos de Derechos de Aduanas, esto contemplado en la Ley N° 18.634 de 1987 y la exención del impuesto al valor agregado en relación con las exportaciones, según Ley N° 825 y el castigo de estos mismos tributos en conformidad de las leyes que los rigen.

Lo anteriormente descrito es aplicable a Bienes de Capital destinados directa o indirectamente a la producción de bienes o servicios o a la comercialización de los mismos en el mercado internacional y a las especies exportadas o materias primas que estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a las exportaciones (Emilfork, 1987).

Además, merece mención especial indicar que hasta el 28 de junio de 1990 cuando fue publicada la Ley N° 18.985 que introdujo radicales cambios al tratamiento tributario que hasta entonces regía la actividad agrícola en Chile, basado en un sistema de presunciones de rentas, que fue muy beneficioso para el sector forestal.

El aspecto de mayor interés contenido en el estatuto de Fomento Forestal es el tratamiento tributario que afecta a la actividad forestal, materias que se traducen en: franquicias, exoneraciones de impuestos y formas especiales que rigen la determinación de las rentas provenientes de la cosecha forestal.

Como resultado de la aplicación del D.L. N° 701 podemos señalar que durante el período 1987 y 1997, se contabilizan proyectos de inversión en el sector forestal que totalizan US \$ 3.336 millones, de los cuales el 84,5% corresponde a inversiones relativas a la celulosa. En la actualidad el patrimonio forestal consta de una superficie aprox. de 1.818.185 ha con una tasa de forestación anual del orden de las 89.526 ha ( Infor, 1996 )

Es de vital importancia para el empresario que desee invertir en el sector forestal, tener un conocimiento apropiado sobre el marco tributario que le regirá y si bien constituye una variable independiente, puede ser fundamental, en la decisión final del proyecto.

La actividad forestal se encuentra sometida, según el caso, a tres sistemas alternativos de tributación tal como se indica a continuación:

- Bosques acogidos a la antigua Ley de Bosques, contenida en el D.S. N° 4.363 de 1931.
- Bosques acogidos a la ley de Fomento Forestal, contenido en el D.L. N° 701 de 1974.
- Bosques no acogidos a ninguno de las dos normativas anteriores, los que tributan acorde con las normas generales de la agricultura.

El proposito de éste, es elaborar un documento técnico que contenga información relevante sobre el régimen tributario, que en la actualidad norma la actividad forestal , sus efectos socio-económicos, comentarios de especialistas y proyecciones a futuro.

Para dar cumplimiento a lo anterior, concideramos oportuno señalar algunos tópicos referidos a las Sociedades y a la Reforma Tributaria de 1990, debido a que representan materias de escaso conocimiento por parte de los estudiantes de ingeniería forestal.

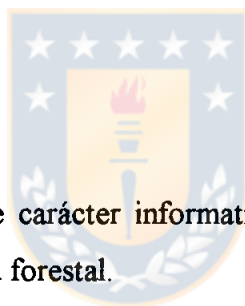
## II OBJETIVOS

### 2.1 Objetivos generales.

- Recopilar la información tributaria y contable que rige actualmente a la actividad forestal en Chile.
- Realizar un análisis bibliográfico sobre la materia impositiva, para ser mencionada en forma sistemática, resumida y de más fácil comprensión.
- Indicar claramente los distintos sistemas de tributación a que se encuentra sometido el empresario forestal.

### 2.2 Objetivos específicos.

- Desarrollar un documento de carácter informativo, sobre la materia impositiva que rige actualmente a la actividad forestal.
- Describir los sistemas alternativos para la determinación de rentas provenientes de la actividad forestal.
- Mencionar los avances obtenidos en materia tributaria, en la discusión del Proyecto de Ley del Bosque Nativo y Fomento Forestal y del nuevo Decreto Ley N° 701.



### III MARCO TEORICO

#### 3.1 Organización jurídica de la empresa, conceptos fundamentales.

La empresa económicamente organizada requiere, a su turno, una organización jurídica que le permita cumplir con las funciones que está llamada a desarrollar.

Según Villegas (1995), la empresa es la organización del capital, trabajo y tecnología para la producción de bienes y servicios. Es, por ende, un concepto económico.

Sin perjuicio a lo anterior, la empresa desde un punto de vista estrictamente jurídico, se clasifica de la siguiente forma:

- Empresa individual: es aquel empresario que desarrolla la actividad forestal como persona natural. La iniciación de actividad la efectuará a su propio nombre, al igual que las facturas, libros de compra y venta, guías de despacho etc.
- Como sociedad: puede recurrir el empresario a algunos tipos sociales que reconoce la legislación chilena, tales como: Sociedades Colectivas, Sociedades de Responsabilidad Limitada (S.R.L), Sociedad en Comandita o Sociedades Anónimas (S.A), ya sean abiertas o cerradas.

Para los efectos de la presente memoria de tesis, entenderemos por:

- Empresa forestal: es aquella que realiza actividades forestales que se encuadran dentro del D.L. N° 701 de 1974 y normas complementarias; cuyo giro es: control de dunas, forestación, podas, raleos, cortas o explotación, reforestación etc., de especies forestales.

No quedarían dentro del concepto el contratista forestal, debido a que éste tributariamente no desarrolla actividades agrícolas, por lo tanto, no se le aplican las normas del art. 20° N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, sino que el art. 20° N° 3.

- Actividad Forestal: es el conjunto de operaciones que tienen por finalidad la explotación de terrenos de aptitud preferentemente forestal (A.P.F) y bosques naturales y artificiales contenidos en ellos ( Art. N° 2 del D.S. N° 871, 1982 ).
- Terrenos de Aptitud Preferentemente Forestal: son 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 (Art. 2 del D.L. N° 701).
- Persona: desde el punto de vista jurídico, es todo ser capaz de tener derechos y obligaciones (Alessandri *et al*, 1990).

Según el art. N° 55 del Código Civil: “son personas todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición.”

Villegas (1995) en su obra “*Tratado de las Sociedades*” define a las personas, “como entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones, y pueden ser de una existencia real, natural o ideal.”

Mediante el art. N° 545 del Código Civil se define, “Persona Jurídica como aquella persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles y ser representada judicial y extra judicialmente.”



A su vez, las personas jurídicas pueden ser públicas o privadas. Son por ejemplo, públicas: el Estado, los municipios, la Iglesia Católica, los Estados extranjeros.

Son personas jurídicas privadas las Corporaciones y las Fundaciones que tengan por objeto principal el bien común, posean patrimonio propio, no subsistan exclusivamente de asignaciones del Estado y obtengan autorización para funcionar; además, las sociedades, civiles y comerciales. Estas últimas se caracterizan a diferencia de las Corporaciones y Fundaciones, porque persiguen fines de lucro.

Nuestro Código Civil, en su art. N° 2.053 define, “La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas, estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provenga.” La sociedad forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados.

Sandoval en 1990, define sociedad como agrupación de empresarios individuales que deciden poner sus negocios en común con otras personas, para compartir los beneficios y las pérdidas.

3.1.1 Sociedades civiles y comerciales. Excepto Italia, casi todos los países latinos tienen un Código Civil y un Código de Comercio diferenciados. Este es también el caso de Chile, donde el Código Civil regula la sociedad general y el Código de Comercio y leyes especiales regulan *tipos* especiales de sociedades (Villegas, 1995).

Según Puelma (1996), el objeto o giro de las sociedades pueden ser múltiples según la actividad que persigan. Algunos giros pueden tener importancia tributaria, por ejemplo, las sociedades de personas con giro agrícola que en ciertos casos pueden tributar con presunción de renta con todas las ventajas que conlleva.

En cuanto al impuesto al valor agregado (I.V.A), el giro social determina las clases de ventas y compras que constituyen los *créditos* y *débitos*, que forma la base imponible de este impuesto, pues debe tratarse de compras, ventas o servicios del giro del contribuyente, para ser considerados en el sistema de créditos y débitos.

Sin embargo, la clasificación de las sociedades según su objeto, que tiene transcendencia jurídica general, es aquella que distingue entre las sociedades *Comerciales* y *Civiles*.

Las comerciales son las que se forman para negocios que la ley clasifica de actos de comercio, lo anterior contemplado en el Código de Comercio en el art. N° 3, sin importar cual es el efectivo giro que ejerza la sociedad.

El art. N° 2.060 del Código Civil establece que la sociedad, aunque no sea de objeto comercial, puede sujetarse a estas reglas.

La diferencia se sustento en los *actos* que cada una efectúa. La sociedad comercial realiza *actos de comercio*, mientras que las sociedades civiles ejecuta *actos no comerciales* (Villegas, 1995).

Uno de los efectos que acarrear calificar una sociedad en civil o comercial, es la distinta legislación aplicable, salvo el caso de las S.A., en que se aplica la misma legislación, sea la sociedad civil o comercial (Puelma, 1996).

3.1.2 Sociedades de personas y sociedades de capital. Según Puelma (1996), señala que se consideran como *sociedades de personas* aquella en que la persona de los socios constituye una condición determinante para la celebración y subsistencia de la sociedad. En esta clase de sociedades el cambio de socios requiere del consentimiento unánime. La muerte o interdicción y quiebra del socio puede ser causal de disolución de la compañía.

Por el contrario, en las *Sociedades de Capital*, no interesa mayormente la persona del socio, siendo libremente cedibles sus derechos, no afectando a la vida de la sociedad las vicisitudes que pueden afectar a la persona de los socios, que recién hemos señalado.

En nuestro derecho la sociedad típica de capital es la *anónima*. Los demás tipos sociales son estimados como de capital o de personas según se asemejen más a alguna de las sociedades señaladas.

3.1.3 Los diversos tipos de sociedades. Según Sandoval (1990), las sociedades pueden clasificarse, de acuerdo con sus caracteres fundamentales en Colectivas, Anónimas, Comanditas y de Responsabilidad Limitada. Las características que se toman en cuenta para agrupar las sociedades de este son: la responsabilidad de los socios, la forma de administración, la razón social y la cesibilidad de los derechos.

Se describirán especialmente las Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Anónimas, por lo frecuente de estas sociedades en el sector forestal nacional.

3.1.3.1 *Sociedades de responsabilidad limitada*: “La S.R.L. presenta para los asociados la maravillosa ventaja de permitirles entregarse a una explotación comercial y sin incurrir en ninguna responsabilidad personal” (Villegas, 1987).

Por otro lado, Puelma (1988), afirma que esta clase de sociedad puede ser calificada como de *personas*. Este último término no es equivalente a contrato *intuitu personae*, sino que esta característica significa que la S.R.L. chilena más se asemeja a la sociedad típica de personas, la sociedad colectiva, que a la sociedad de capitales propiamente tal, la sociedad anónima, aunque participe de las características de ambos.

La ley a diferencia de otros tipos sociales no somete a las S.R.L. a la fiscalización ejercida por entes públicos, que llamamos fiscalización externa. Tampoco la ley establece, en estas

sociedades, sistemas obligatorios de fiscalización interna, tales como las juntas de vigilancia de las sociedades cooperativas y en comandita por acciones.

No existe una definición legal de este tipo de sociedades. Con la finalidad de diferenciarla de los otros tipos legales existentes, se intenta describir a la S.R.L. , en nuestro Derecho positivo, como aquella sociedad solemne, de personas, en que existe libertad para establecer el sistema de administración y representación; no respondiendo personalmente los socios, por regla general, frente a terceros, de las obligaciones sociales; y en la que los derechos de los socios están representados por una cuota (Puelma, 1988).

Sandoval en 1990, la define como; aquella en que todos los socios administran por si o por mandatarios elegidos de común acuerdo y en que la responsabilidad de los socios está limitada al monto de sus aportes o a la suma que a más de éstos se determina en los estatutos sociales.

La razón o firma social podrá contener el nombre de uno o más de los socios, o una referencia al objeto de la sociedad. En todo caso deberá terminar con la palabra “Limitada”, sin la cual todos los socios serán solidariamente responsables de las obligaciones sociales (Art. N° 4, Ley N° 3.918 ).

La S.R.L. debe cumplir con todos los elementos de la esencia de toda sociedad, que se señalan en los artículos N° 2.053 y 2.055 del Código Civil.

Según Sandoval (1990), los principales elementos de la S.R.L. son las siguientes;

- Existencia de un capital determinado como garantía para los acreedores.
- Reducida cantidad de asociados (50 máx.).

- El capital está representado por partes o cuotas sociales que no son negociables y cuya transferencia se somete a restricciones.
- En ciertos casos, existencia de una responsabilidad común y solidaria (Art. N° 3 inc. 3° de la Ley N° 3.918).
- Solemnidades de constitución y funcionamiento más simple que las S.A. ( Ver tabla 3).

Según Sandoval (1990), generalmente la repartición de los beneficios aparecen en el contrato de sociedad debidamente determinada, pero en el caso de que el contrato no contenga la forma en que deban repartirse las utilidades, lo que es raro, ellas deben distribuirse proporcionalmente al valor de los aportes hechos por el socio en la sociedad.

*3.1.3.2 Sociedad anónima:* En Chile se establecieron S.A. con anterioridad al Código de Comercio, algunas de ellas autorizadas por leyes especiales. Al dictarse el Código, estas sociedades, al igual que las corporaciones y fundaciones, quedaron sujetas en su constitución, modificación y disolución a la aprobación por decreto supremo, sistema derivado del temor a las llamadas *manos muertas*.

A esto se agregó, a principios del siglo XX, una Inspección de S.A., que más adelante fue reemplazada por la Superintendencia de Compañías de Seguros, Sociedades Anónimas y Bolsa de Comercio, que se regía por el D.F.L. 251, de 1931, y que fiscalizaba a toda S.A por el hecho de ser tal, cualquiera que fuera su tamaño e importancia (Morand, 1994).

En el Art. N° 1 de la Ley N° 18.046, la sociedad anónima es una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables. La sociedad anónima es siempre mercantil, aun cuando se forme para realizar negocios de carácter civil.

La sociedad anónima tiene, por consiguiente, las mismas características que el resto de las sociedades ( Morand, 1994):

- Es persona jurídica.
- Sus socios o accionistas aportan dinero o bienes estimados en dinero.
- Persigue un fin lucrativo, y
- Las pérdidas las soporta el fondo constituido por los accionistas.

Las sociedades anónimas pueden ser de dos clases: abiertas o cerradas. Son sociedades anónimas abiertas (S.A.A.) aquellas que hacen oferta pública de sus acciones en conformidad a la Ley de Mercado de Valores; aquellas que tienen 500 o más accionistas y aquellas en las que a lo menos el 10% de su capital suscrito pertenece a un mínimo de 100 accionistas. Son sociedades anónimas cerradas (S.A.C.) las no comprendidas en el inciso anterior, sin perjuicio de que voluntariamente puedan sujetarse a las normas que rigen las S.A.A. (Art. N° 2, Ley N° 18.046).

Salvo acuerdo diferente adoptado en la junta respectiva, por la unanimidad de las acciones emitidas, las S.A.A. deberán distribuir anualmente como dividendo en dinero a sus accionistas, a prorrata, de sus acciones o en la proporción que establezcan los estatutos si hubiere acciones preferidas, a lo menos el 30% de las utilidades líquidas de cada ejercicio (Art. N° 79, Ley N° 18.046).

Morand (1994), agrega que las S.A. se diferencian de las demás sociedades, principalmente en los siguientes aspectos:

- Los derechos de todos los socios están representados por acciones, esto es, por un común denominador que, además, consta en un título,

- Como se adelantó anteriormente, la S.A es un contrato múltiple en su constitución, pero luego se transforma en colectivo para su modificación, disolución y liquidación,
- Su administración está reglada en detalle por la ley. Tiene dos órganos colegiados y uno unipersonal. Los colegiados son la junta de accionistas y el directorio, y el unipersonal es el gerente,
- Todos los socios responden sólo con sus aportes prometidos o entregados. En otros términos, responde la sociedad con su patrimonio enterado o por enterar,
- Los derechos de los socios, representados por las acciones, son de libre cesibilidad,
- El inciso segundo del art. N° 1, ley N° 18.046 agrega que la S.A es siempre mercantil, aun cuando se forme para la realización exclusiva de negocios de carácter civil. Una S.A formada para administrar inmuebles es, por lo tanto, mercantil.

El nombre de la sociedad deberá incluir las palabras “Sociedad Anónima” o la abreviatura “S.A.” (Art. N° 8, Ley N° 18.046).

### 3.1.4 Ventajas y desventajas de las S.R.L. y las S.A.

*3.1.4.1 Las S.R.L.:* Presentan la ventaja de la simplicidad de su constitución; basta un pequeño número de personas (a lo menos 2) para que ellas se formen. La base de la unión está en la confianza recíproca que se deben los socio (parientes o amigos) para emprender negocios de pequeña envergadura económica.

El mayor inconveniente que presenta es que por el hecho de estar constituidas en razón de la persona de los socios su existencia está ligada a la vida de estos. Además, como todo el crédito reposa sobre la solvencia de sus socios, ellos no son el instrumento apropiado para la realización de grandes empresas. El régimen de administración entregado en principio a todos los socios teniendo cada uno derecho a oponerse a los actos de los otros, sin lugar a dudas es otro inconveniente (Sandoval, 1990).

*3.1.4.2 En contraposición las S.A.:* Presentan ventajas e inconvenientes en el plano jurídico, económico y social.

- En el plano jurídico, la S.A. típica representa la ventaja de que está completamente desligada de la consideración de la persona del socio, en su constitución y funcionamiento.
- Desde el punto de vista económico, por su duración y concentración de capitales que ellas permiten, puede decirse que las S.A. son actualmente la estructura jurídica más adaptada a las empresas modernas. Sin embargo, a este respecto las S.A. presentan también inconvenientes; sus títulos (acciones) experimentan a menudo fluctuaciones en la bolsa.
- En el plano social, el principal inconveniente en las grandes S.A. lo constituye el hecho de que sus acciones son suscritas por una gran cantidad de ahorrantes, que no tienen la posibilidad material de asistir a las asambleas o que no lo consideran necesario. Por lo cual el presidente del directorio posee “Poderes en blanco” quien puede de este modo obtener fácilmente una mayoría, con la implicancia que esto tiene (Sandoval, 1990).



### **3.2. Sinopsis de la reforma tributaria de 1990.**

Por largos años la actividad agrícola ejercida por empresas no organizadas como sociedades anónimas han estado sometida a un régimen de rentas presuntas para los fines de la aplicación de la ley de impuesto a la renta, lo cual por una parte, simplifica al máximo esta obligación tributaria de los agricultores, y por otra, asegura al Fisco una cierta recaudación sin necesidad de incurrir en revisiones y auditorías contables con un alto empleo de recursos humanos y materiales.

La Ley N° 18.985 publicada en el Diario Oficial el 28 de junio de 1990 introdujo importantes modificaciones al tratamiento tributario de los agricultores, incorporándolos a un sistema de renta efectiva y contabilidad completa y sólo excepcionalmente se mantiene la posibilidad de tributar en base a presunción de renta a las pequeñas y medianas empresas, siempre y cuando estas cumplan lo establecido en el art. 20° letra b) del D.L. N° 824.

Lo anteriormente descrito es aplicable a la actividad forestal, ya que las rentas generadas por esta son parte de las rentas de la actividad agrícola.

A continuación se indicarán los artículos del Impuesto de Primera Categoría, Global Complementario y Tasa Adicional. A la vez se mencionaran en forma sistemática los contenidos del Impuesto Territorial y el Impuesto al Valor Agregado que tengan que ver directamente con la actividad forestal.

**3.2.1 Conceptos y estructura de la ley de renta.** La Ley N° 18.985, publicada el 28 de junio de 1990, ha introducido importantes modificaciones a la Ley de Impuesto a la Renta dentro del ámbito de una Reforma Tributaria emprendida por el recién pasado Gobierno cuyo objetivo persigue “conciliar el desarrollo económico con la justicia social”.

En lo que atañe específicamente a la tributación de las rentas se contemplan aumentos en los impuestos a las empresas y a las personas de mayores ingresos, la racionalización tributaria para ciertos contribuyentes de los sectores agrícola, minero y transportistas de carga, como también la supresión de vacíos legales generadores de fuentes de evasión que atenta contra la equidad del sistema impositivo (Contreras y Gonzalez, 1990).

Anterior al año 1991, en el sector agrícola la renta presunta era la regla general, y favorecía a pequeños, medianos y grandes agricultores; además se utilizaba para “blanquear” o transvasijar rentas de otras actividades, como por ejemplo, del comercio o industria a la agricultura. Siempre se podía optar por tributar en renta efectiva, pero la sociedad anónima agrícola debía tributar siempre con renta efectiva y contabilidad completa ( Montecinos, 1996).

Se describirán los antecedentes más relevantes contenidos en la ley en cuestión, para así comprender de forma más clara el régimen tributario al cual está sometido el contribuyente forestal.

Por “*renta*”, se entenderá; los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

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

Por *renta percibida*, se entenderá; aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

*Renta mínima presunta*, es la cantidad que no es susceptible de deducción alguna por parte del contribuyente.

El *capital efectivo*, es el total de activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

El *año calendario*, es el período de doce meses que termina el 31 de diciembre.

Por *año comercial*, el período de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio y, en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquel en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance, el período que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los incisos séptimos y octavo del art. 16 del Código Tributario.

Por año tributario, el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos. Los anteriores conceptos, según el art. N° 2 del D.L. N° 824.

**3.2.1.1 Impuesto de primera categoría:** Uno de los artículos que tiene un gran interés, por lo descriptivo y claro en su contenido, es el N° 20 de la Ley N° 824, contenido en el Título II del impuesto cédular por categorías. En el párrafo 1, que se refiere a los contribuyentes y de la tasa del impuesto de primera categoría. A continuación se mencionarán algunos puntos:

“Establécese un impuesto de 15% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los art. 56, N° 3 y 63”. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:

1. La renta de los bienes raíces en conformidad a las normas siguientes:

a). Tratándose de 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. Del monto del impuesto de esta categoría podrá rebajarse el impuesto territorial pagado por el propietario al cual corresponde la declaración de renta. Sólo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja contemplada en este inciso excediera del impuesto aplicable a las rentas de esta categoría, dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución.

Si el bien raíz estuviese total o parcialmente exento del impuesto territorial, la rebaja mencionada en el inciso precedente se autorizará hasta el monto representativo del impuesto que debería haberse pagado de no existir dicha exención. Las cantidades cuya deducción se autoriza en los incisos anteriores se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor (I.P.C) en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de pago de la contribución y el último día del mes anterior al de cierre del ejercicio respectivo;

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.

Para acogerse al sistema de renta presunta las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deberán estas formadas exclusivamente por personas naturales. 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 la renta efectiva según contabilidad completa.

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 (U.T.M). Para la determinación de las ventas no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que conformen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Para este efecto, las ventas de cada mes deberán expresarse en U.T.M. de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo.

El contribuyente que quede obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, lo estará a contar del 1° de enero del año siguiente a aquel en que se cumplan los requisitos señalados y no podrá volver al régimen de renta presunta. Exceptúase 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 deberá ceñirse 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 actividades agrícolas cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de predios agrícolas cuya propiedad o usufructo conserva.

Las personas que tomen en arrendamiento, o que a otro título de mera tenencia exploten el todo o parte de predios agrícolas de contribuyentes que deban tributar en conformidad con lo dispuesto en la letra a de este número, quedarán sujetas a ese mismo régimen.

Después de aplicar las normas de los anteriores, los contribuyentes cuyas ventas anuales no excedan de 1.000 U.T.M. podrán continuar sujetos al régimen de renta presunta.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores, los contribuyentes podrán optar por pagar el impuesto de esta categoría en conformidad con la letra a de este número. Una vez ejercida dicha opción no podrán reincorporarse al sistema de presunción de renta. El ejercicio de la opción a que se refiere el inciso anterior deberá practicarse dentro

de los dos primeros meses de cada año comercial, entendiéndose en consecuencia que las rentas obtenidas a contar de dicho año tributarán en conformidad con el régimen de renta efectiva.

f). No se presumirá renta alguna, respecto de los bienes raíces propios o parte de ellos destinados exclusivamente al giro de las actividades indicadas en los art. 20, N° 3, 4 y 5, y 42, N° 2; ni respecto de los bienes raíces propios de los contribuyentes de los art. N°s. 22 y 42, N° 1, siempre que el monto total de los avalúos del conjunto de dichos inmuebles no excedan de 40 unidades tributarias anuales (U.T.A) y siempre que dichos contribuyentes obtengan únicamente rentas referidas en los artículos N°s. 22 y 42, N°s. 1 y 57, inciso primero.

El párrafo N° 3, del cuerpo legal en cuestión se refiere a la base imponible, se mencionarán en la descripción los artículos N°s. 29, 30, 31, 33 bis, por la implicancia que tienen estos artículos en la determinación del tributo en la actividad forestal.

De acuerdo con el art. N° 29, constituyen ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos a que se refiere el art. 17. En los casos de contribuyentes de esta categoría que estén obligados o puedan llevar, según la ley, contabilidad fidedigna, se considerarán dentro de los ingresos brutos los reajustes mencionados en los números 25 y 28 del art. 17 y las rentas referidas en el número 2 del art. 20.

El monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente.

A su vez, el art: N° 30, indica que la renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría en virtud de los N°s.1, 3, 4 y 5 del art. 20, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta. En el caso de mercaderías adquiridas en el país, se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente.

El art. N° 31, establece que la renta líquida de las personas referidas en el art. anterior se determinara deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del art. 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa como tampoco en las adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual y, en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del S.I.I. los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

Especialmente procederá la deducción de los gastos, definidos en los números 1 al 11 del art. en cuestión, en cuanto se relacionen con el giro del negocio.

Art. 33 bis, se refiere a los contribuyentes que declaren el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán un derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio. Respecto de los bienes construidos, no darán derecho a crédito las obras que consistan en mantención o reparación de los mismos. Tampoco darán derecho a crédito los activos que puedan ser

usados para fines habitacionales o de transporte, excluidos los camiones, camionetas de cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga.

El crédito establecido en el inciso anterior se deducirá del impuesto de primera categoría que deba pagarse por las rentas del ejercicio en que ocurra la adquisición o termino de la construcción, y, de producirse un exceso, no dará derecho a devolución.

*3.2.1.2 Impuesto global complementario:* En el Título III del D.L N° 824, que se refiere al impuesto global complementario (I.G.C) en el párrafo 1, el Art. N° 52 señala lo siguiente:

“Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementario sobre la renta imponible determinada en conformidad al párrafo 2 de este Título, de toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en el país, y de las personas o patrimonios a que se refieren los artículos N°s. 5, 7 y 8, con arreglo a las siguientes tasas:

- Las rentas que no excedan de 10 U.T.A, estarán exentas de este impuesto;
- Sobre la parte que exceda de 10 y no sobrepase las 30 U.T.A, 5%;
- Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 U.T.A, 10%;
- Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 U.T.A, 15%;
- Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 U.T.A, 25%;
- Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 U.T.A, 35% y
- Sobre la parte que exceda las 120 U.T.A, 45%.

Lo anterior en conformidad a la Ley N° 19.247 de 1993, estas modificaciones regirán a contar del 1° de enero de 1995.



El párrafo 2 de la base imponible, el artículo N° 54 establece para los efectos del presente impuesto, la expresión renta bruta global comprende:

1. Las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente que correspondan a las rentas imponibles determinadas de acuerdo con las normas de las categorías anteriores. En el caso de rentas efectivas de primera categoría determinadas en base a contabilidad simplificada, se comprenderán en la base imponible de este impuesto también la renta devengada que le corresponde al contribuyente.

Tratándose de socios de sociedades de personas, cuyas empresas determinan su renta imponible a base de renta efectiva de acuerdo con las normas del Título II, comprenderán en la renta bruta global todos los ingresos, beneficios, utilidades o participaciones que les corresponda en la respectiva sociedad de acuerdo a lo dispuesto en el art. 14, cuando hayan sido retiradas de la empresa, siempre que no estén excepcionados por el art. 17, a menos que deban formar parte de los ingresos brutos de la sociedad de conformidad al artículo 29.

Se incluirán también las rentas presuntas determinadas según las normas de esta ley y las rentas o cantidades percibidas de empresas o sociedades constituidas en el extranjero, las rentas establecidas con arreglo a lo dispuesto en los art. N°s. 35, 36, inciso segundo, N° 38 inciso segundo, N°s. 70 y 71. En el caso de sociedades de personas constituidas en Chile, el total de sus rentas se entenderá retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades.

3. Las rentas totalmente exentas del I.G.C, las rentas parcialmente exentas de este tributo, en la parte que lo estén, las rentas sujetas a impuestos sustitutivos especiales y a las rentas referidas en el N° 1 del artículo N° 42.

Las rentas comprendidas en este número, se incluirán en la renta bruta global sólo para los efectos de aplicar la escala progresiva del I.G.C; pero se dará de crédito contra el

impuesto que resulte de aplicar la escala mencionada al conjunto de las rentas a que se refiere este artículo, el impuesto que afectaría a las rentas exentas señaladas en este número si se les aplicara aisladamente la tasa media que, según dicha escala, resulte para el conjunto total de rentas del contribuyente.

A su vez, el art. N° 55 establece que para determinar la renta neta global se deducirán de la renta bruta global las siguientes cantidades:

a). El impuesto de primera categoría pagado, comprendido en las cantidades declaradas en la renta bruta global, y el impuesto territorial efectivamente pagado en el año calendario o comercial a que corresponda la renta bruta global, incluso el correspondiente a la parte de bienes raíces destinados al giro de las actividades indicadas en los artículos 20, N°s. 3, 4 y 42 N° 2. No procederá esta rebaja en el caso de bienes raíces cuyas rentas no se computen en la renta bruta global.

b). Las cotizaciones a que se refiere el inciso primero del artículo 20 del D.L.N° 3.500, de 1980, efectivamente pagadas por el año comercial al que corresponda la renta bruta global, que sean de cargo del contribuyente empresario individual, socio de sociedades de personas o socio gestor de sociedades en comandita por acciones, siempre que dichas cotizaciones se originen en las rentas que retiren las citadas personas en empresas o sociedades que sean contribuyentes del impuesto de primera categoría y que determinen su renta imponible sobre la base de un balance general según contabilidad. Esta deducción no procederá por las cotizaciones correspondientes a las remuneraciones a que se refiere el inciso tercero de número 6 del artículo 31.

En el caso de sociedades de personas excluidos los accionistas de sociedades en comandita por acciones, las deducciones indicadas en la letra a) precedente podrán ser impetradas por los socios en proporción a la forma en que se distribuyan las utilidades sociales. Las cantidades cuya deducción autoriza este artículo y que hayan sido

efectivamente pagadas en el año calendario o comercial anterior a aquel en que debe presentarse la declaración de este tributo, se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al pago del impuesto o de la cotización previsional, según corresponda, y el mes de noviembre de cada año.

3.2.2 Impuesto territorial. La Ley N° 17.235 ( publicada en el D.O.el 24/12/1969) y actualizada hasta el 15 de Abril de 1996, por el S.I.I., esto contenido en el Texto Legal que dicho servicio publicó en Abril de 1996, contiene la estructura del impuesto territorial o también conocido como “contribuciones de bienes raíces”.

En el Título 1 define el objeto del impuesto, en el art.1° se menciona, “Establécese un impuesto a los bienes raíces, que se aplicará sobre el avalúo de ellos, determinado de conformidad con las disposiciones de la presente Ley”.

Para este efecto, los inmuebles se agruparán en dos Series:

A) Primera Serie: Bienes Raíces Agrícolas.

Comprenderá todo predio, cualquiera que sea su ubicación, cuyo terreno esté destinado preferentemente a la producción agropecuaria o forestal, o que económicamente sea susceptible de dichas producciones en forma predominante.

La destinación preferente se evaluará en función de las rentas que produzcan o puedan producir la actividad agropecuaria y los demás fines a que se pueda destinar el predio.

También se incluirán en esta serie aquellos inmuebles o parte 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. La actividad

ejercida en estos establecimientos será considerada agrícola para todos los efectos legales.

En caso de los bienes comprendidos en esta serie, el impuesto recaerá sobre el avalúo de los terrenos y sobre el valor de las casas patronales que exceda de doce y medio sueldos vitales anuales de la industria y el comercio del Departamento de Santiago. No obstante, en el caso de los inmuebles a que se refiere el inciso anterior, el impuesto se aplicará, además, sobre el avalúo de todos los bienes.

Las tasaciones que pudieren ordenarse no incluirán el mayor valor que adquieran los terrenos como consecuencia de las siguientes mejoras costeadas por los particulares:

a). Represas, tranques, canales y otras obras artificiales permanentes de regadío para terrenos de seco;



b). Obras de drenaje hechas en terrenos húmedos o turbosos, y que los habiliten para su cultivo agrícola;

c). Limpias y destronques en terrenos planos y lomajes suaves, técnicamente aptos para cultivos;

d). Empastadas artificiales permanentes en terrenos de seco;

e). Mejoras permanentes en terrenos inclinados, para defenderlos contra la erosión, para la contención de dunas y cortinas contra el viento, y

f). Puentes y caminos.

Para hacer efectivo el beneficio establecido en el inciso anterior, el S.I.I. al efectuar una nueva tasación del respectivo inmueble, clasificará y tasará el valor de los terrenos agrícolas. Determinará al mismo tiempo la parte que en el avalúo total corresponda al

mayor valor adquirido por los terrenos con ocasión de las mejoras introducidas, para los efectos de excluirlos del referido avalúo total, previa declaración del interesado, quien deberá acreditar que cumple con los requisitos exigidos por este inciso y el anterior.

El beneficio establecido en los dos incisos anteriores se mantendrá por el plazo de 10 años, contados desde la vigencia de la tasación en que se otorgue, pero se extinguirá a contar desde el año siguiente a aquel en que se enajene el predio respectivo.

#### B). Segunda Serie: Bienes Raíces no Agrícolas.

Comprenderá todos los Bienes Raíces no incluidos en la serie anterior, con excepción de las minas, de las maquinarias e instalaciones, aun cuando ellas estén adheridas, a menos que se trate de instalaciones propias de un edificio, tales como ascensores, calefacción.

A su vez el Título III, que se refiere sobre la tasación de los Bienes Raíces, en el art. 3° indica que; el S.I.I. deberá tasar los bienes sujetos a las disposiciones de esta Ley, por Comunas, Provincias o Agrupaciones Comunales o Provinciales, en el orden y fecha que señale el Presidente de la República.

El servicio coordinará con los Municipios la tasación de los Bienes Raíces de sus respectivos territorios.

El art. 4° señala que el S.I.I. impartirá las instrucciones técnicas y administrativas necesarias para efectuar la tasación, ajustándose a las normas siguientes:

1°. Para la tasación de los predios agrícolas el S.I.I confeccionará:

- a). Tablas de clasificación de los terreno, según su capacidad potencial de uso actual;
- b). Mapas y tablas de ubicación, relativas a la clase de vías de comunicaciones y distancias de los centros de abastecimiento, servicios y mercados, y

c). Tablas de valores para los distintos tipos de terrenos de conformidad a las tablas y mapas señalados.

Con respecto a la tasa del impuesto, el Título IV en su art. 15° indica que sobre los avalúos fijados en conformidad a esta ley, se aplicará un impuesto cuya tasa será de quince por mil al año.

El Título V se refiere a los roles de avalúos y de contribuciones, para lo cual el art. 25°, menciona que los avalúos de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas y los montos exentos, vigentes al 31 de diciembre y al 30 de junio de cada año, se reajustarán semestralmente a contar del 1° de enero y 1° de julio, respectivamente, en el mismo porcentaje que experimente la variación del I.P.C., calculado por el Instituto Nacional de Estadísticas, en el semestre inmediatamente anterior a aquel en que deban regir los avalúos reajustados.

Además el art. 29°, indica que los avalúos de los Bienes Raíces agrícolas serán modificados por el S.I.I, por las siguientes causales, además de las señaladas en el art.28°:

a). Construcción de nuevas casas patronales, cuyo valor exceda de doce y medio sueldos vitales anuales de la industria y del comercio del Departamento de Santiago;

b). Alteración de la capacidad potencial de uso actual del suelo agrícola por hechos sobrevivientes de cualquier naturaleza y de carácter permanente a menos de que se trate de obras que beneficien de un modo general a una región, las cuales deberán considerarse en una tasación general o que se trate de las mejoras costeadas por los particulares que señala el inciso 8° del art. 1°.

Sin embargo, los contribuyentes que se consideren perjudicados por las modificaciones individuales de los avalúos de sus predios, efectuadas en conformidad al Párrafo 2° del

presente Título, podrán reclamar de ellas con arreglo a las normas establecidas en el Título III del Libro Tercero del Código Tributario (Art. 37°).

El art. 38°, alude que, sobre la base de los avalúos vigentes para cada semestre, consideradas las modificaciones a que se refieren los arts. 28° y siguientes y las exenciones, el S.I.I. emitirá, por comunas, un rol, de cobro del impuesto a los bienes raíces, que se denominará “Rol Semestral de Contribuciones”, y que contendrá, además de los datos indispensables para la identificación del predio, su avalúo, la exención si tuviere, y el impuesto.

El impuesto territorial anual será pagado en cada año en cuatro cuotas en los meses de abril, junio, septiembre y noviembre, a menos que el Presidente de la República fije otras fechas con arreglo a la facultad que le confiere el art. 36° del Código Tributario. Sin embargo, el contribuyente podrá pagar durante el mes de abril, los impuestos correspondientes a todo el año. Lo anterior según el art. 43° de la ley en cuestión.

Por último el Título VI, que se refiere a los obligados al pago del impuesto, el art. 46° señala que: el impuesto a los bienes raíces será pagado por el dueño o por el ocupante de la propiedad, ya sea éste usufructuario, arrendatario o mero tenedor, sin perjuicio de la responsabilidad que afecte al propietario. No obstante, los usufructuarios, arrendatarios y, en general, los que ocupen una propiedad en virtud de un acto o contrato que no importe transferencia de dominio, no estarán obligados a pagar el impuesto devengado con anterioridad al acto o contrato.

Según el art. 47°, cuando una propiedad raíz pertenezca a dos o más dueños en común, cada uno de ellos responderá solidariamente del pago de los impuestos, sin perjuicio de

que éstos sean divididos entre los propietarios, a prorrata de sus derechos en la comunidad.

Si un bien raíz pertenece a una sociedad o persona jurídica, los administradores, gerentes o directores, serán responsables solidariamente, del pago del impuesto sin perjuicio de sus derechos contra el deudor principal.

3.2.3 Impuesto al valor agregado, D.L. N° 825 de 1974. Aquí mencionaremos algunos aspectos, los más trascendentes, del I.V.A. y en la medida que tengan directa relación con la actividad forestal.

En el oficio N° 608 de 1980, citado por Garrido (1983), se menciona que:

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

En efecto, el carácter mueble de los bienes transferidos a que se alude emana de lo dispuesto en el art. N° 571 del Código Civil, que reputa tal, entre otros, a la madera de los árboles “aún antes de su separación, para el efecto de constituir un derecho sobre dichos productos o cosas a otra persona que el dueño”.

Al tenor de lo estudiado en el art. N° 9, letra a), del D.L. N° 825, en vigencia, el gravamen se devenga en la fecha de entrega real o simbólica de las especies transferidas.

De consiguiente, si a la sola firma del contrato respectivo el bosque que habrá de ser explotado se pone a disposición del comprador, ese acto constituye la tradición que, a su vez, fija el momento de devengo del tributo.



En el mismo momento de la entrega real o simbólica de las especies, según señala el art. N° 55 del D.L. N° 825, en vigencia debe extenderse la factura en que se recargue el I.V.A., con tasa de 18% sobre la base imponible del precio de la operación.

De acuerdo con González y Neira (1994), señalan en su obra “Tributación Forestal”, el oficio N° 2875 de 1980 del S.I.I. que indica “Las cesiones de derechos de una empresa en favor de terceros, 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 estiman que son *bienes muebles por anticipación* según lo dispone el artículo N° 571 del Código Civil.

A la vez, Contreras y González (1992), indican que el I.V.A. soportado por los gastos de explotación de una actividad forestal no es recuperable a través del art. N° 27 bis.:

a). Una empresa manufacturera de papeles y cartones, en relación con la actividad forestal que desarrolla, no tiene derecho a recuperar los remanentes de crédito fiscal, según lo dispuesto en el art. N° 27 bis del D.L. N° 825, correspondiente al I.V.A. soportado en la adquisición de fertilizantes y herbicidas, así como tampoco de los servicios que se contraten para la conservación y mantención de los bosques, plantaciones y demás bienes del activo inmovilizado en la parte que estén destinados a la actividad forestal, en razón de constituir *gastos de explotación* y no costos el activo fijo.

b). Por su parte, las adquisiciones de plantas se encuentran contempladas en los costos del activo fijo, de conformidad a lo señalado en el art. N° 6 del D.S. N° 871 de 1982, por lo que el I.V.A. soportado en su adquisición puede recuperarse de acuerdo al art. N° 27 bis, precitado.

c). Lo expuesto, atendiendo a que para poder acogerse a lo establecido en el art. N° 27 bis del D.L. N° 825, se requiere, entre otros requisitos, que las compras de materiales e insumos, así como las prestaciones de servicios pasen a formar parte del costo de los bienes del activo fijo o inmovilizado.

d). Reafirma lo señalado, lo dispuesto en el art. N° 14 del D.S. N° 871, en cuanto establece que *gastos de explotación* son, entre otros, los siguientes: El valor de los abonos y otros elementos similares ocupados en el respectivo ejercicio forestal; los gastos comprendidos en el cumplimiento del plan de manejo de la plantación forestal o del bosque natural que se ha explotado en el periodo que comprende el ejercicio. También se incluyen los gastos de conservación y mantención de los bienes del activo inmovilizado en la parte que estén destinados a la actividad forestal; los sueldos, salarios, gastos previsionales y otras remuneraciones por la prestación de servicios personales, destinados a la actividad forestal, etc. (Oficio N° 1.675 de 1991).

e). Sin embargo, las adquisiciones de bosques que realice una empresa forestal, cuando éstos no se encuentren en explotación, forman parte de su Activo Fijo, y por tanto, puede acogerse por dichas adquisiciones a la norma legal establecida en el art. 27 bis del D.L.825, sobre Impuesto a las ventas y servicios, que permite la recuperación del I.V.A. cuando se adquieren bienes que no constituyen el Activo Realizable o gastos generales de la adquirente (Oficio N° 2.986 de 1987).

### **3.3 Sinopsis histórica del derecho forestal en Chile.**

Como ocurrió con otras materias, las leyes españolas rigieron las normas jurídicas que regularon el uso de los recursos forestales hasta bien avanzada la etapa independiente del país. Sólo algunas normas fueron de creación local; para llegar hoy a una legislación adecuada a la realidad nacional, que aún evoluciona y no termina de abarcar todo el tema, pero que ha dado muestras de que la evolución va bien encaminada ( Passano, 1995).

La Novísima Recopilación, conjunto de leyes que regía tanto en España como en América, establecía que los montes ( bosques) debían conservarse, y autorizaba la corta de árboles sólo en aquellos montes que fuesen muy grandes y con tal que se dejara a la planta en estado de volver a crecer ( Machuca, 1989).

Lo anterior puede ser considerado, sin temor a equivocarse, como la primera normativa orientada al aprovechamiento racional del bosque nativo en Chile.

Además se pueden citar las Ordenanzas de la Nueva España (Código Minero de la época) y Leyes de India, destinadas a regir la vida económica del nuevo mundo, destacando entre sus objetivos: lograr que los montes, pastos y aguas fuesen comunes a peninsulares y nativos y fomentar por sobre toda otra actividad la minera.

Entre otras normas, se destaca el siguiente extracto “...a los leñadores y carboneros les prohibo, con el mayor rigor, la corta de los renuevos de árboles para hacer leña y carbón; y ordeno que donde no los hubiere, se trate de plantar y replantar arboreadas, principalmente en los sitios y parajes en donde en otro tiempo los hubo...” La tuición de los bosques fue entregada al Cabildo (poder Comunal), que “en la práctica no desarrolló acción protectora alguna y no fue más que una tuición teórica y de efectos negativos ( Sealzer, 1973; citado por Machuca, 1989).

Pero es evidente el nivel de contradicción mostrado en aquella época, un claro ejemplo es la ordenanza dictada el 1° de julio de 1549 del Cabildo de Santiago, que reglaba la explotación de los bosques de su jurisdicción y las de Minería de 1754 y 1865, que junto a establecer ciertas prohibiciones y limitaciones para la corta de árboles, consagraron el llamado “Denuncio de Bosques”, esto es el derecho que tenía el minero para explotar el bosque en beneficio de la mina a la sola presentación de una solicitud ante el juez, sin necesidad de consultar al propietario del predio superficial. Se afirma que esta institución amparó legalmente la extinción del bosque nativo en el norte de Chile y que sólo se vino a derogar por una Ley el 15 de julio de 1871 ( Pucheu, 1992).

En 1837, con la “Primera Ley Orgánica de Ministerios”, se trasladó de la tuición de los Cabildos el “cuidado y conservación de los bosques y plantíos” al nuevo Ministerio de Hacienda. Esta situación se mantuvo hasta 1887, en que el recién creado Ministerio de Industrias y Obras Públicas tomó los bosques en administración, sin embargo, en 1891 con la llamada Ley de “Comuna Autónoma” se vuelve al sistema tradicional de tuición de los bosques por parte de las municipalidades ( Machuca, 1989).

Además, en 1859 se reglamentó la corta del alerce mediante decreto supremo. La subestimación de que eran objeto los bosques, en contraposición con la agricultura y la ganadería, eran causa de la gran devastación ( Passano, 1995).

Como un primer paso de darle al recurso forestal su debida importancia, ya en la Epoca Republicana, se dictó el Reglamento General de Corta, del 3 de mayo de 1873, señalada como la primera “Ley de Bosques”.

En 1924 se crea el Servicio de Bosques, Reservas Forestales, Caza y Pesca, y la segunda Ley General de Bosques de 1925 (D.L. N° 656), la que considera la importancia del

bosque para la protección de los recursos hídricos y suelo ( Schalhly *et al.*, 1984 citados por Chacón, 1994).

Según Pucheu (1992), desde aquella época se ha dictado una profusa legislación que, aunque dispersa y con innumerables vacíos, se encuentra inspirada en ciertos principios rectores que nos permite hablar de un Derecho Forestal, esto es, una parte de las ciencias jurídicas que tiene por objeto preservar, conservar y acrecentar el recurso forestal.

Sin embargo, la principal herramienta legislativa promulgada en la década de los treinta fue el Decreto Supremo N° 4.363 de 1931, conocido como “Ley de Bosques”, importante hito en la historia de la legislación forestal chilena.

El anterior marco legal puso por primera vez, una herramienta legal al servicio de la voluntad de fomentar el desarrollo forestal en el país.

Dicho cuerpo legal sentó las bases del proceso modernizador del sector, que se expresó con mayor fuerza en la década de los sesenta. Además de expandirse las plantaciones forestales a unas 420.000 ha entre 1965 y 1973, se materializaron fuertes inversiones en infraestructura industrial vinculada a la madera y sus derivados ( Soza, 1995).

Actualmente la actividad forestal nacional es regida por la Ley de Fomento Forestal D.L.N° 701 (publicada en el Diario Oficial el 3 de abril de 1979). Dicho cuerpo legal reemplazó al texto original del Decreto Ley N° 701 de 1974 y las modificaciones posteriores que se le habían incorporado, pero manteniendo el mismo número del decreto ley original.

### **3.4 Antecedentes tributarios contenidos en el D.S. N° 3.463 de 1931.**

No puede desconocerse la importancia que tuvo el D.S. N° 3.463, publicado en el Diario Oficial el 31 de julio de 1931, los principales aspectos de dicha ley son:

- Definición del “status” forestal para determinados terrenos.
- Oferta masiva de plantas para forestar, junto con créditos y premios en dinero para quienes desarrollen la actividad.
- Liberación de importantes cargas tributarias para la actividad.

Lo anterior permitió atraer capitales de inversión y así mostrar la actividad forestal como un buen negocio (Chacón, 1994).

Según González (1994), los contribuyentes que estaban acogidos al D.S. N° 4.363 de 1931 se regían y rigen por las siguientes normas tributarias:

#### **3.4.1 En materia de beneficios tributarios.**

- Exención del Impuesto de Primera Categoría.
- Las S.A. no están afectas a la Tasa Adicional del art. 21°, vigente hasta el 31-12-1985.
- Exención del Impuesto Global Complementario ( I.G.C.).
- Exención del Impuesto Territorial.
- Esta exención no alcanza al Impuesto Adicional que grava a las personas sin domicilio ni residencia en Chile.
- Las rentas provenientes de la cosecha de bosques artificiales se benefician con la exención de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario, cualquiera que sea la persona natural o jurídica que la perciba o devengue (lo anterior por un período de 30 años).

**3.4.2 El D.S. N° 4.363, contempla franquicias tributarias para las siguientes actividades.**

- Plantíos de bosques artificiales existentes o que se realicen en el futuro.
- Bosques naturales cuya corta se prohíbe en el art. 5° del mismo decreto supremo. Las franquicias rigen mientras se respete la prohibición de corta.
- Los terrenos aptos para un cultivo agrícola, no inferior a 3 ha, que se destinen a plantaciones de árboles utilizables en la industria y en las construcciones que se indican en el reglamento de la ley.

Lo anteriormente expuesto, por cuanto la exención tributaria contenida en el D.S. N° 4.363 de 1931, permanece vigente en virtud de lo señalado en el art. 2° transitorio del D.L. N° 701, de 1974.



### **3.5. Antecedentes tributarios contenidos en el D.L. N° 701 de 1974.**

El 28 de octubre de 1974, se publicó en el Diario Oficial, el D.L. N° 701 cuya principal disposición fue otorgar un subsidio de un 75% de los costos de forestación, administración, manejo y control de dunas a los propietarios que forestasen sus predios, previa declaración de terrenos de aptitud preferentemente forestal (APF), presentación de un plan de manejo y una certificación de la plantación ( Chacón,1993).

Lo anterior a partir del 25 de marzo de 1975 y por un período no superior a 20 años, de acuerdo al art. 12° de la misma ley ( Garrido,1983).

Según Neira (1994), los contribuyentes acogidos al D.L. N° 701 de 1974, están afectos a las siguientes normas tributarias.

#### **3.5.1 En materia de beneficios tributarios.**

- Los terrenos calificados de APF, están exentos de pago del Impuesto Territorial.
- Los terrenos y bosques calificados, se encuentran exentos de la Ley sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones.
- Las utilidades derivadas de la venta y/o cosecha de bosques acogidos al D.L. N° 701, se encuentran exentos en un 50% del I.G.C.
- Esta exención tributaria no alcanza a los impuestos de, Renta Primera Categoría, Adicional, Habitacional.

Las franquicias tributarias otorgadas por el presente marco legal son de tiempo ilimitado toda vez que la ley no señale expresamente término de ellas. Además de lo anterior, se estableció un tratamiento tributario más benigno: exenciones a determinados impuestos y créditos especiales.

Hoy en día estas franquicias mantienen su vigencia, no así la bonificación forestal.



**3.5.2 Concepto de las bonificaciones forestales.** Es un incentivo que el Estado otorgaba a todos aquellos forestadores que ejecuten o realicen un programa de forestación, de acuerdo a pautas y normas previamente establecidas en la ley, incentivo o bonificación que se materializa con la entrega de un “Certificado de Bonificación Forestal”, emitido por la Tesorería General de la República a la orden de forestadores ( Neira,1994).

Según Contreras (1994), la bonificación presenta características y formas de tributación que serán analizadas seguidamente:

- Las bonificaciones forestales percibidas hasta el 31 de diciembre de 1986, no constituye renta para ningún efecto legal.
- A contar del 1 de enero de 1987, la bonificación forestal desde esa fecha en adelante constituye renta y queda afectada al impuesto de Primera Categoría de la Ley de Renta.

Situación tributaria de las bonificaciones percibidas o devengadas a contar del 1-1-1987:

- Se consideran como ingresos diferidos en el Pasivo Circulante ( Pasivo Transitorio ).
- No constituyen renta para ningún efecto legal hasta el momento de la cosecha o venta del bosque que originó la bonificación.
- En la oportunidad de la cosecha o venta del bosque se amortiza abonándolas al costo de la cosecha a medida y en la proporción que esta se realice. La utilidad resultante queda afecta al impuesto de Primera Categoría bajo las normas de la Ley de Renta.
- Anualmente se les aplicará a las bonificaciones devengadas o percibidas, contabilizadas en el Pasivo Transitorio, las normas sobre corrección monetaria contempladas en el art. 41° de la Ley de Renta. Para estos fines, se reajustarán en igual forma que los costos incurridos en el desarrollo de las plantaciones incluidas en las partidas del Activo.

**Nota:** En el Anexo 10.1, se propone una metodología práctica y secuencial para el estudio global del D.L. N° 701 de 1974 y sus normas complementarias.

### **3.6 Tributación de bosques no acogidos al D.L.701, ni al D.S. 4.363.**

En el caso que el empresario forestal no se encuentre acogido al D.L. N° 701 de 1974 ó al D.S, N° 4.363 de 1931, éste se regirá por las normas que a continuación se indican, según su naturaleza jurídica.

**3.6.1 Sociedades anónimas.** Determinan su renta efectiva mediante el Reglamento de Contabilidad Agrícola contenido en el D.S. N° 1.139 de 1990, que contempla un sistema de contabilidad completa, basado en lo percibido y devengado.

Esta renta efectiva queda afecta al impuesto de Primera Categoría y al impuesto único del 35% que grava los gastos rechazados y pagados.

Por su parte los accionistas tributan por sus dividendos percibidos en Global Complementario o Adicional, según el caso, gozando del crédito por concepto del impuesto de Primera Categoría que afecte a la S.A. ( Contreras y González, 1992).

**3.6.2 Resto de empresas forestales no organizadas como sociedades anónimas.** Según Contreras y González (1992), este tipo de empresas pueden estar acogidas a dos formas diferentes de regímenes para determinar su renta proveniente de la actividad forestal, lo cual se explica a continuación:

**3.6.2.1 *Régimen de renta presunta:*** Tributan bajo un régimen de renta presunta las empresas forestales que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

- Ser empresas individuales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales;
- No desarrollar ninguna otra actividad clasificada en la Primera Categoría sujeta a la obligación de declarar renta efectiva mediante contabilidad completa.

- No tener anualmente ventas del giro forestal por un monto superior a 8.000 U.T.M., computando también las ventas de las sociedades agrícolas relacionadas.

Mientras la empresa forestal cumpla con los requisitos anteriormente indicados, puede tributar bajo un régimen de renta presunta, liberadas de la obligación de llevar contabilidad. La renta presunta consiste en:

- Un 10% del avalúo fiscal del predio, el caso del propietario o usufructuario, y
- Un 4% del avalúo fiscal del predio, en el caso de las personas que lo explotan en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario.

Se entiende que una persona natural o jurídica, de giro forestal, está relacionada con una sociedad agrícola, en los siguientes casos (Art. 20° N°1, letra b), inc.13°, L.I.R.):

- La persona es socia de una sociedad de personas y como socia:

- a). Posee la facultad de administración;
- b). Participa en más de un 10% de las utilidades, o
- c). Es dueña, usufructuaria o a cualquier título posee más del 10% del capital social.

- La persona es accionista de una sociedad anónima cerrada, y como accionista es:

- a). Dueña, usufructuaria o a cualquier título tiene derecho a más del 10% de las acciones;
- b). Participa en más de un 10% de las utilidades, o
- c). Participa en más de un 10% de los votos en la junta de accionistas.

- La persona es partícipe en un contrato de asociación, con:

- a). Participación en más de un 10% de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, es decir, de confianza, en que la sociedad sea gestora.

Si la persona está relacionada con una sociedad y está a su vez lo ésta con otra, se entiende que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

Excepcionalmente, si las ventas anuales del giro agrícola no exceden de 1.000 U.T.M. se puede tributar bajo renta presunta, aun cuando no se cumplan los dos primeros requisitos indicados en el punto 3.6.2.1. Para establecer este límite de ventas no se consideran las ventas agrícolas de sociedades relacionadas.

**3.6.2.2 Régimen de renta efectiva:** Las empresas forestales que no reúnan los requisitos para tributar por renta presunta o que opten por tributar según renta efectiva, deben someterse al Reglamento de Contabilidad Agrícola contenido en D.S. N° 1.139 de 1990 y cuyas instrucciones impartidas por el S.I.I. se incluyen en la circular N° 22, del 29-04-91.

Esta renta efectiva determinada mediante un sistema de contabilidad completa, considera tanto las rentas percibidas como devengadas.

Por su parte, el dueño o socios tributan en Global Complementario o Adicional sólo por los retiros de tales utilidades, otorgándose como crédito la tasa de impuesto de Primera Categoría que haya afectado a tales utilidades. Para ello, es menester que la empresa lleve el denominado Libro F.U.T. ( Fondo de Utilidades Tributables).

**3.6.3 Empresas agrícolas sometidas al D.S.1.139, que posean bosques.** Las empresas agrícolas sometidas al Reglamento de Contabilidad Agrícola contenido en el D.S. N° 1.139 de 1990, que además posean bosques acogidos al D.L.N° 701 de 1974 o al D.S. N° 4.363 de 1931, se rigen por las normas contables de dicho reglamento, pero considerando también las siguientes disposiciones del D.S. N° 871 de 1981, sobre Contabilidad Forestal:

- Las definiciones N°s. 1, 2, 4, 5 y 6 del artículo N° 2.
- La letra a) del artículo N° 7, sobre la valorización del inventario inicial.
- El artículo N°12, sobre clasificación de bonificaciones percibidas o devengadas.
- El inciso 2° del artículo N°13, sobre el costo de la parte explotada del bosque.
- Y el artículo N°14, sobre los gastos de explotación.



### **3.7 Reglamento del pago de bonificaciones establecidas en el D.L. N° 701 de 1974.**

El Decreto Supremo N° 316 publicado en el Diario Oficial el 20 de febrero de 1981, contiene la normativa aplicable sobre el pago por concepto de bonificaciones, dicho cuerpo legal contenido en el Manual de Consultas Tributarias N° 149 de mayo de 1990.

Se indicaran los artículos que no hayan perdido vigencia a la fecha de confección del presente proyecto. Actualmente, el empresario forestal no cuenta con esta bonificación, sin perjuicio de quienes hayan realizado plantaciones forestales antes del 31-12-1995.

- Tipos de bonificaciones y porcentajes:

Contenido en el artículo 1°.

- Oportunidad y requisitos que deben cumplirse para obtener derecho a bonificación:

Artículo 2°: Las bonificaciones se pagarán cada vez que los beneficiarios acrediten, mediante estudio técnico expedido por un ingeniero forestal o agrónomo especializado, una nueva superficie forestada o el cumplimiento de las intervenciones de manejo, previa aprobación de la Corporación.

Será beneficiario para los efectos del pago de la bonificación por forestación o manejo, quien tenga la calidad de propietario del predio a la fecha de ejecución de las respectivas faenas, sin perjuicio de lo señalado en el art. 7° inciso 3° del presente reglamento.

- Medición de la superficie a bonificar:

Artículo 3°: Para los efectos de determinar la superficie a bonificar, la medición se hará en el plan independiente de las características topográficas del terreno.

- Prendimiento necesario para considerar forestada la superficie (Artículo 4°).

- **Concepto de estabilización de duna y oportunidad de pago de la bonificación:**

Artículo 5º: La bonificación por trabajos previos de estabilización de dunas se pagará una vez estabilizadas éstas. Se considerará estabilizada una duna cuando se haya terminado con el aporte de nuevas arenas al campo de dunas y se haya construido una cubierta vegetal protectora permanente que impida la dinámica interna de la arena dentro del campo mismo de duna.

- **Bonificación por podas y trabajos de administración:**

Artículo 6º: La bonificación por manejo comprenderá los trabajos de administración general y los de poda. Se entenderá por trabajos de administración general, los destinados a la vigilancia de las plantaciones y mantención de cortafuegos y cercos.

Se bonificará sólo la realización de hasta 2 podas. Las podas deberán efectuarse a nivel de troncos hasta una altura mínima de 3 metros la primera y de 6 metros la segunda, pero de tal manera que la parte podada en cualquiera de los casos no sobrepase más del 60% de la altura total del árbol. El número de árboles podados no podrá ser inferior a 400 por ha.

- **Solicitud de pago bonificación: información, antecedentes, presentación (Artículo 7º).**

- **Estudio técnico de estabilización de dunas: información, antecedentes, fecha emisión:**

Artículo 8º: El estudio técnico que acredite el cumplimiento de los requisitos del programa de estabilización y forestación de dunas, deberá incluir: superficie calificada, superficie estabilizada, superficie forestada, especie, tipo de planta, densidad inicial, densidad actual, porcentaje de prendimiento, superficie programada a estabilizar y forestar, superficie de cortafuegos, año de plantación, mes y año en que se comprobó el prendimiento y plano, que deberá indicar la ubicación, superficie y deslindes del predio, superficie calificada, superficie de cortafuegos y los sectores estabilizados y forestados.

Este estudio técnico deberá elaborarse y emitirse a contar del 1º de marzo del año siguiente al de la estabilización o forestación en su caso.

- Estudio técnico de programa de forestación: información, antecedentes, fecha emisión (Artículo 9º).

- Bonificación por gastos de administración:

Artículo 10º: Para el pago de la bonificación del manejo correspondiente a los gastos de administración, el propietario deberá presentar sólo una solicitud sin necesidad de acompañar un estudio técnico. Tampoco se acompañará certificado de dominio vigente, salvo que el predio haya cambiado de propietario.

- Estudio técnico del programa de mejoramiento:

Artículo 11º: El estudio técnico que acredite el cumplimiento de los requisitos del programa de mejoramiento deberá incluir: superficie calificada, superficie podada anualmente por especie, altura de poda, número de arboles podados en cada una de las intervenciones y un plano, que deberá indicar la ubicación, superficie y deslindes del predio, individualización del rodal, límite y superficie de rodales podados.

- Oportunidad en que deben solicitarse las diferentes bonificaciones (Artículo 12º).

- Reforestación de bosques explotados después de 28-10-1974 no dan derecho a pago bonificación (Artículo 13º).

- Corporación fijará valor costos netos para determinar monto bonificaciones:

Artículo 14º: En el mes de julio de cada año, la Corporación, previa aprobación de los Ministerios de Economía, Fomento y Reconstrucción y de Hacienda, fijará según las diversas categorías de suelos, roces, regiones, especies arbóreas o arbustivas y demás



elementos técnicos que correspondan, el valor de los costos netos de estabilización de dunas, forestación y manejo por hectárea, para la temporada del año siguiente. Dichos valores serán válidos para una región, provincia o área, de acuerdo a las determinaciones técnicas de la Corporación.

La fijación de costos que se realice en virtud del presente artículo, se publicará a más tardar el 15 de agosto de cada año en el Diario Oficial, pero para todos los efectos legales y cualquiera sea la fecha de publicación, se tendrá como día de vigencia el 31 de julio de cada año, y desde esa fecha, se aplicará el reajuste de que trata el art. 15° de este reglamento.

- Reajustabilidad de los costos netos:

Artículo 15°: Los valores fijados por la Corporación se reajustarán conforme a la variación que experimente el I.P.C. determinada por el Instituto Nacional de Estadísticas o el organismo que lo suceda o reemplace, entre el mes de julio del año respectivo y el mes anterior a aquel en que se haga efectivo el cobro de la bonificación, entendiéndose que lo es aquel en que se emita el certificado de bonificación forestal.

- Costos netos a considerar para pago bonificaciones cuando la Corporación no los ha fijado (Artículo 16°).

- Para fijar costos de trabajos, la Corporación atenderá los siguientes rubros o ítems:

Artículo 17°: Para el calculo de las bonificaciones a que se refiere el presente reglamento, la Corporación determinará los costos señalados en el art. 14° atendiendo a los siguientes rubros e ítems:

- 1). Costos de trabajos previos de estabilización de dunas:

- a). Faenas preparatorias: campamentos e implementación de faenas, producción de plantas, extracción de esquejes, selección, embalaje y transporte de esquejes, control de conejos y fertilización.
- b). Construcción del cordón litoral: tendido de ramas, barreras verticales.
- c). Construcción de defensas interiores: tendido de ramas.
- d). Siembra de leguminosas.
- e). Plantación de especies estabilizadoras.
- f). Gastos generales y asesoría profesional.

2). Costos netos de forestación:

- a). Costos directos de faenas: plantas, preparación del terreno (roce, quema y requema, surcado del terreno y cortafuegos), cercado, control de conejos y roedores, campamentos e implementación de faenas, plantación, fertilización, vigilancia de faenas y limpia de plantación.
- b). Gastos generales: este valor será igual a un 10% del costo de faenas; y
- c). Asesoría profesional: este valor se refiere a la elaboración del plan de manejo y asesoría profesional que realice el ingeniero forestal o agrónomo especializado y será igual al 15% del costo directo de faenas.

3). Costos netos de manejo: administración anual y podas.

- Pago de bonificaciones mediante Certificado de Bonificación Forestal (C.B.F.):

Artículo 18°: Las bonificaciones se pagarán mediante la entrega de certificados de bonificación forestal (C.B.F.), que emitirá la Tesorería General de la República a través de las Tesorerías Regionales, a la orden del beneficiario.

- Derogación D.S. N° 958, de 06-08-1.975:

Artículo 19°: Derógase a contar de la fecha de publicación del presente reglamento, el D.S. N° 958, de fecha 6-8-1975, del Ministerio de Hacienda, vigente sobre esta materia.

3.7.1 Plazo legal para solicitar el pago de bonificaciones forestales. Según lo publicado por Conaf, mediante la revista *Chile Forestal* N° 220 sep. de 1994, sobre el plazo legal para solicitar el pago de bonificaciones forestales por parte de la Corporación Nacional Forestal a los forestadores propietarios de predios de A.P.F., calificados como tales, en conformidad a las normas del D.L. N° 701 de 1974, se indica:

TABLA 1. BONIFICACION POR FORESTACION.

Año de plantación	Plazo legal para solicitar el pago de la bonificación
1992	Hasta el día 31-XII-1996
1993	Hasta el día 31-XII-1997
1994	Desde el 1-III-1995 hasta el 31-XII-1998
1995	Desde el 1-III- 1996 hasta el 31-XII-1999

Fuente: Chile Forestal N° 220 y 239 ( 1994 y 1996 respectivamente ).

### **3.8 Aspectos de la contabilidad forestal en Chile.**

3.8.1 Antecedentes básicos sobre contabilidad. En el “giro ordinario” de la actividad de la sociedad ésta realiza múltiples actos y operaciones: de compra, venta, suministro, cesión, leasing; efectúa cobranzas y pagos; contrae deudas; adquiere créditos; obtiene y otorga créditos; recibe y otorga garantías; etc. Todos esos actos y operaciones deben ser “registrados” en libros de comercio, llevados de conformidad con normas legales preestablecidas y se deben archivar los documentos que acrediten la realización de dichos actos y operaciones, los cuales servirán de apoyo a tales registros. Además, esa información debe ser “clasificada” e incorporada a “cuentas” especiales para que puedan servir como elementos de fácil consulta a los efectos de conocer la evolución económica y financiera de la empresa ( Villegas, 1995).

La *Contabilidad* es la disciplina que basada en reglas propias, se preocupa de la clasificación, el registro, la presentación y la interpretación de los datos relativos a los hechos y actos que tienen -aunque sea en parte- carácter económico-financiero, con el objeto de obtener y proporcionar, principalmente en términos monetarios, la información histórica y predictiva utilizable para la toma de decisiones.

#### **3.8.1.1 Exigencia Legal:**

- *Libros de comercio:* las sociedades están obligadas a cumplir las reglas impuestas por la ley a los comerciantes en materia de “contabilidad mercantil” (Arts. 25° y sigs. del Código de Comercio). Deben, en consecuencia, llevar los siguientes libros:
  - El libro diario;
  - El libro mayor o de cuentas corrientes;
  - El libro de balance, y
  - El libro copiador de cartas.

Estos libros deben ser llevados en idioma castellano y cumpliendo las reglas establecidas en los arts.27º y siguientes del Código de Comercio. Como es ya principio universal en la materia, se exige el sistema de “partida doble”. La contabilización de las operaciones debe permitir su individualización, así como la determinación de sus correspondientes cuentas deudoras y acreedoras.

La contabilidad ha de respaldarse en la “documentación” que debe conservar el comerciante y que será la prueba de lo regulado y corrección de sus asientos contables.

- *Estados Contables o Financieros*: son los “documentos” donde se expone la información contable obtenida de los libros de comercio, mencionándose como de uso universal los balances y los estados de resultado o de ganancias y pérdidas y la información en cuadros o anexos a dichos documentos.

Al respecto la ley de sociedades anónimas prescribe la obligación de las sociedades de confeccionar un balance general al 31 de diciembre o a la fecha que determinen los estatutos, el que se debe presentar a consideración de la junta de accionistas (Art. 74).

Los estados financieros se deberán confeccionar en moneda constante, de modo que sobre el capital propio y los activos y pasivos no monetarios se deben aplicar los reajustes de acuerdo con el I.P.C. o a las cláusulas de reajuste pactadas, según corresponda, con arreglo a las normas de corrección monetaria vigentes.

- *Balance*: el balance se compone de dos grandes rubros: *el activo y el pasivo*. En el activo figuran todos los bienes de la sociedad y todos los derechos de los que ella es titular. Asimismo todas las erogaciones que haya realizado y sean aprovechadas en ejercicios futuros (por ejemplo: todos los gastos y honorarios que demanden la

constitución y organización de la sociedad, que significan una erogación que va a ser aprovechada en el futuro por la sociedad).

El pasivo refleja todo lo que la sociedad adeuda, a terceros y a los propios socios. Por eso el "*patrimonio neto*", que es la diferencia entre el activo y el pasivo, forma parte integrante del pasivo.

El activo de una empresa es siempre igual a su pasivo más el patrimonio neto. Para una mayor claridad del grado de compromiso asumido por la sociedad y como medio para poder medir la "*liquidez*" de la empresa, tanto el activo como el pasivo se pueden dividir en activo circulante o de corto plazo y activo a largo plazo y pasivo circulante y pasivo a largo plazo, según se trate de bienes, derechos o créditos a realizar dentro del plazo de doce meses de la fecha del balance general o después, o de deudas exigibles dentro de ese mismo plazo o posteriormente.

- *Estado de Ganancias y Pérdidas*: este documento, llamado "*cuenta de ganancias y pérdidas*" o "*estado de resultados*", sintetiza los ingresos habidos a la sociedad (por precio de las ventas realizadas, por comisiones, por intereses) y los egresos transferidos por la sociedad a terceros (los pagos por compras, gastos generales, sueldos, comisiones, intereses, etc.).

Es un complemento de la información que brinda el balance general y tiene la virtud de discriminar e identificar los rubros por los cuales se han producido "ingresos", permitiendo saber en qué sectores de la empresa se han generado ganancias y en cuales se han operado pérdidas. Por ello, al lado de una partida de ingresos (ventas, por ejemplo) debe consignarse el costo de las mercaderías o productos vendidos, para conocer y reflejar el resultado de ese rubro.

- a). Los ingresos deben constar agrupados por tipo de actividad, diferenciándolos, porque bien pueden ser consecuencia de la actividad normal (venta de mercaderías en la actividad comercial) o bien obedecer a otra causa (el alquiler de locales de los cuales es propietaria la sociedad; la venta de bienes no destinados normalmente a la venta, etc.).
- b). En cuanto a los egresos, habrá de comprender los gastos ordinarios de administración, comercialización, financiación y otros.
- c). Las ganancias extraordinarias y los gastos también extraordinarios habidos en el ejercicio, se deben consignar por separados en el estado de resultados, como se señaló anteriormente.
- d). Deberán consignarse, asimismo, los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores, esto es, los montos por desvalorización monetaria que correspondan a esos rubros.

Lo anteriormente expuesto, en conformidad a la obra de Villegas (1995), "*Tratado de las Sociedades*".

**3.8.2 Algunas disposiciones del D.S. N° 871 de 1981, sobre contabilidad forestal.** El ámbito de aplicación del D.S. N° 871, está orientado a los contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la explotación de bosques acogidos a las disposiciones del D.L. N° 701, de 1974, al D.S. N° 4363, de 1931, y que no estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con las disposiciones de la Ley de la Renta, se regirán por el presente reglamento para registrar y determinar la renta efectiva de dicha explotación o actividad, y demás fines consiguientes.

No se presumirá renta alguna para los efectos del art. 20° N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (L.I.R.), respecto de los terrenos de A.P.F., los bosques naturales y artificiales, mientras no se exploten.

Los bosques naturales y plantaciones forestales que se encuentren ubicados en terrenos agrícolas no acogidos a las franquicias forestales, tributarán conforme al sistema general aplicable a la agricultura, de acuerdo con el art. 20° N°1 de la L.I.R (Art. N° 1, D.S. 871).

Concepto: Contabilidad Simplificada: es aquella que lleva por lo menos en un libro de ingresos y egresos, debidamente timbrado por el S.I.I., en que además se practicará, al 31 de diciembre de cada año, un inventario de bienes y deudas y un estado de pérdidas y ganancias (Art. N° 2, D.S. 871).

Según González (1994), estas normas sobre Contabilidad Simplificada es aplicable sólo a aquellos contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo a las disposiciones de la Ley de Renta. Es decir, no alcanza a las S.A. forestales ni a los agricultores que determinen su renta efectiva según el Reglamento contenido en el D.S. N° 1139, de 1990.

Sin embargo, las S.A. que obtengan rentas provenientes de las actividades forestales y explotación de bosques, deben demostrar sus rentas a través de un sistema de Contabilidad Fidedigna, ésta entendida, como la que refleja fidedignamente la realidad de los bienes y deudas ( Neira, 1994).

Con respecto de los libros de ingresos y gastos, el art. 5° indica que las normas simplificadas consistirán en registrar las operaciones en un solo Libro de Ingresos y Egresos en el que deberá registrarse además el inventario inicial.



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

( Actualmente no existe obligación de adjuntar dicho estado de pérdidas y ganancias a la declaración).

Según el art. N° 6, D.S. 871, los inventarios se practicarán en forma detallada individualizando los bienes y agrupándolos por su naturaleza, uso o destino, siguiendo las normas usuales de contabilidad y las siguientes normas especiales.

- Activo inmovilizado:

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

- Activo realizable:

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

Artículo 7º: El inventario inicial se valorará de acuerdo a las siguientes normas:

- Valorización de los bosques naturales y plantaciones forestales:

a). Los bosques naturales y plantaciones forestales se valorizarán según los montos que se determinen en el instrumento público que constituye el título de propietario o mediante certificado emitido por la Conaf. Los valores establecidos en el instrumento público que constituye el título del propietario estarán sometidos al sistema de corrección monetaria en conformidad a las normas del inciso N° 2 del art. 41º de la L.I.R.

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

- Valorización resto de activos:

b). El resto de los activos, se valorizarán inicialmente de conformidad a las normas contenidas en la L.I.R. y a falta de ésta, a juicio exclusivo del director del S.I.I. mediante normas generales.

Los estados anuales que se practiquen una vez iniciado la explotación forestal, estarán sometidos al sistema de corrección monetaria, según norma del art. N° 41, Ley de Renta (Art. N° 8, D.S. 871). El estado anual consistirá en un detalle de las pérdidas y de las ganancias, lo anterior servirá para determinar la utilidad líquida del ejercicio (art. N° 9).

En la columna de “ganancias” se anotará el valor total percibido en el ejercicio, por ventas al contado o al crédito del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores. En la columna de “pérdidas” se anotarán separadamente el total de las compras al contado, la

parte pagada de las compras al crédito y los gastos de explotación, considerando en éstos la amortización proporcional de las bonificaciones percibidas de conformidad a lo dispuesto en el art. 12° del D.L. N° 701, de 1974, y el monto de las depreciaciones del activo inmovilizado que corresponda al ejercicio.

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

Según Contreras y González (1988), como pérdida se entenderá:

- Compras y gastos de explotación al contado.
- Parte pagada de compras y gastos explotación al crédito (se rebaja la amortización proporcional de las bonificaciones percibidas según art. N° 12, D.L. 701).
- Depreciaciones del activo inmovilizado que corresponda.

Y por ganancia entenderá:

- Total percibido en el ejercicio por ventas del ejercicio o de ejercicios anteriores.

De acuerdo con el art. 10°, la renta de la actividad forestal se determinará deduciendo de los ingresos brutos el costo de dichos ingresos y los gastos incurridos en la explotación, según las normas que se señalan en el presente reglamento.

El art. N° 11, D.S. 871, define como Ingresos Brutos; al monto total de los ingresos provenientes de la actividad forestal, como ser: el producto de las ventas al contado y la parte recibida de las ventas al crédito.

Según el art. 12°, las bonificaciones percibidas o devengadas se considerarán como ingresos diferidos en el pasivo circulante y no constituirán renta para ningún efecto legal

hasta el momento en que se efectúe la explotación o venta del bosque que originó la bonificación, oportunidad en la que se amortizará abonándola al costo de explotación a medida y en la proporción en que ésta o la venta del bosque se realicen.

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

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

Constituirá Costo de los Ingresos Brutos; el precio de adquisición de los bienes enajenados y aquellos valores imputables al mismo, como ser reajustes de precios, revalorizaciones, fletes, seguros.

En los casos de explotación de plantaciones forestales acogidas al D.L. N° 701, el costo de la parte explotada se calculará en relación con el valor con que figure el bosque o plantación en el activo inmovilizado. Se abonará al costo de la parte explotada la cuota proporcional de la bonificación percibida por la referida plantación, conforme al D.L. N° 701, debidamente reajustada. Dicha relación se podrá determinar según la cubicación total de la madera contenida en la plantación y la de la parte explotada, o por cualquier otro medio autorizado previamente por el S.I.I. El costo de la parte explotada de la plantación a que se refiere este inciso, se deducirá del valor en que esos bienes figuran en el activo inmovilizado (Art. N° 13°).

Según Contreras y González (1988), constituyen Costo que se carga a la cuenta del activo "Plantaciones Forestales" aquellos que puedan ser definidos como una mayor inversión, tales como: riego, desinfección, fertilizantes, limpieza, poda, etc. El costo de la parte explotada de un bosque se calculará proporcionalmente en relación al valor con que dicho bosque figure en el activo inmovilizado.

Según Contreras y González, constituirán gastos de explotación (definidos en el Art. 14°):

- El valor de los abonos y otros elementos ocupados en el respectivo ejercicio comercial. Sólo se acepta como gasto los desembolsos relativos a bosques en explotación, la proporción que corresponda a bosques no explotados debe incorporarse como mayor valor del activo inmovilizado.
- Gastos relativos al cumplimiento del plan de manejo de bosques en explotación.
- Gastos de conservación y mantención del activo inmovilizado destinado a la explotación forestal (maquinarias, herramientas, etc.).
- Sueldos y salarios bajo iguales requisitos que los exigidos en la Ley de Renta.
- Intereses pagados en el ejercicio por préstamos o créditos que correspondan a transacciones propias de la actividad forestal.
- Impuestos pagados establecidos por leyes chilenas, excepto impuesto Territorial y Ley de Renta.
- Depreciaciones (excepto plantaciones, bosques y suelo). Bienes que se destruyan se aceptan como gasto por el valor total que tengan en el último inventario, informado oportunamente al S.I.I.
- Pérdidas sufridas por el negocio incluyendo delitos contra propiedad no cubiertas por seguros.
- Primas de seguros de bienes destinados a la actividad forestal. No se aceptan primas sobre activos inmovilizados hasta que entren en funcionamiento.
- Todos los gastos ordinarios y necesarios para producir la renta de la actividad forestal.

**Nota:** Sólo se aceptan gastos pagados en el ejercicio para su deducción de los ingresos brutos (Art. 15°).

Podrán deducirse las pérdidas de hasta cinco ejercicios anteriores, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente. Para estos efectos serán aplicables las normas contenidas en el N° 3° del art. 31° de la L.I.R. (Art. 16°). Sin embargo, el actual art. 31° N°3 de la L.I.R. eliminó el plazo de 5 años para deducir las pérdidas.

En el art. 17° se indica que las compras, los gastos y demás operaciones deberán acreditarse o justificarse en forma fehaciente a solicitud del S.I.I.

La depreciación de los bienes del activo inmovilizado quedará determinada básicamente por la vida útil de los mismos y se aplicará desde que los bienes entren en uso. El S.I.I. fijará la vida útil de los bienes previo informe a la Corporación. A estos bienes les serán aplicables, en su caso, las normas sobre depreciación acelerada que se encuentre vigente ( Art. N° 18, D.S. 871).

**Concepto:** Depreciación Acelerada: consiste en reducir a un tercio la vida útil asignada a los bienes por el S.I.I., de conformidad con las normas contenidas en el N° 5 del art. 31 de la Ley ( Contreras y González, 1988 ).

**Nota:** Debe en todo caso tenerse presente que los bosques, las plantaciones forestales y el suelo (tierra) no estarán sujetos a depreciación.

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

Tratándose de bienes que se adquieren usados, la vida útil será aquella que resulte de descontar de la vida útil señalada precedentemente el tiempo en que han sido usados por el propietario anterior. Si esta última información no pudiere obtenerse, el uso se determinará de acuerdo con el año de fabricación del bien, a cuyo efecto servirá de orientación el modelo o características de éste (Art. 19°).

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

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

Con respecto a la declaración y pago del impuesto a la renta de Primera Categoría, el artículo 22° indica que; la renta derivada de la explotación forestal deberá declararse conjuntamente con las otras rentas clasificadas en la Primera Categoría de la L.I.R., respecto de un mismo contribuyente.

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

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

- 1). Si las plantaciones forestales existentes al 28 de octubre de 1974, se encuentran acogidas a la Ley de Bosques, D.S. N° 4.363, de 1931, no se les calculará impuesto de

Primera Categoría ni Global Complementario por el tiempo que les falte para la expiración de sus respectivos plazos.

No obstante, para los efectos del Global Complementario de las personas naturales, la renta efectiva determinada se adicionará a otras rentas del contribuyente para el solo efecto de lo dispuesto en el N° 3 del art. 54° de la L.I.R.

El Impuesto Habitacional se determinará conforme a los resultados que arroje el estado de pérdidas y ganancias (Impuesto habitacional contenido en el D.L. N° 1.519, de 1976, fue derogado desde el 01-01-1983 por la Ley N° 18.206).

2). Si los bosques naturales o plantaciones forestales que originan la renta están acogidos al D.L. N° 701, de 1974, por encontrarse en terrenos de A.P.F., se les aplicarán en la determinación de los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario, Adicional en su caso y Habitacional (este último impuesto derogado el 1-1-1983), las siguientes normas:

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

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

Artículo 24°: El contribuyente que desarrolle actividades forestales gravadas en la Primera Categoría, que declare según contabilidad, procederá a rebajar o descontar del monto del impuesto de Primera Categoría que resulte de calcularlo en conformidad con las normas precedentes, el monto de los impuestos territoriales pagados por el período al cual corresponde el ejercicio. Si el predio respectivo estuviere total o parcialmente exento del impuesto territorial, la rebaja mencionada se efectuará hasta el monto representativo del impuesto que debería haberse pagado sobre el respectivo avalúo fiscal, de no existir



dicha exención. Sólo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja contemplada en este inciso excediere del monto del impuesto de Primera Categoría, el excedente no podrá imputarse a ningún otro impuesto, ni pedirse su devolución.

Aviso escrito al S.I.I al iniciar explotación de bosques (ver art. N° 25°).

El presente reglamento comenzó a regir a contar del ejercicio comercial que se inicie el 1° de enero de 1982 (Art. N° 26°).

3.8.3 La actividad forestal es parte de la actividad agrícola. De acuerdo con lo establecido en el Oficio N° 2.101 de 1989 del S.I.I. citado por Contreras y González (1992), sobre la “Delimitación de la actividad forestal para considerarla dentro del régimen de renta presunta que afecta a la actividad agrícola”, señala que las rentas de la explotación de bosques o desarrollo de labores forestales sean consideradas como provenientes de una actividad agrícola y por consiguiente, se encuentren amparadas por la modalidad de tributación en base a una presunción de renta, dicha actividad debe comprender solamente el talado y trozado del bosque, o sea, hasta la etapa del aserradero, entendiéndose esta última como aquella llevada a cabo dentro del mismo predio agrícola, en donde los árboles son aserrados o transformados en madera en bruto sin alterar su condición de producto primario agrícola. Por lo tanto, y en razón de lo anterior, toda operación que verse sobre el procesamiento de la madera en bruto, mediante su elaboración posterior, alterando su condición de tal, pierde la calidad de actividad agrícola para los efectos tributarios.

3.8.4 Crecimiento de las plantaciones forestales. El Boletín Técnico N°12, del Colegio de Contadores A.G., indica el tratamiento contable recomendado para registrar el crecimiento de las plantaciones forestales, tanto en caso de aquellas acogidas a la Ley de

Bosques contenida en el D.S. N° 4.363 de 1931 y sus modificaciones, como aquellas no acogidas a dicha Ley.

a). Respecto a las plantaciones acogidas al D.S. N° 4.363, este Decreto establece que los contribuyentes podrán revalorizar las plantaciones acogidas a esta disposición, a base de una tasación efectuada por ingenieros forestales o agrónomos con especialización en materias forestales. Estas tasaciones no son obligatorias y pueden ser efectuadas en cualquier momento.

b). Considerando las disposiciones relativas a corrección monetaria actualmente vigentes, todas las plantaciones existentes entran en el cálculo del capital propio y deben ser corregidas monetariamente. En los años en que se tasan las plantaciones, el mayor valor resultante entre dicha tasación y el valor de libros corregidos monetariamente, debe ser abonado a una reserva patrimonial denominada "*Fondo de Reserva Forestal*".

Aquella parte del saldo de este fondo que provenga de la tasación de plantaciones acogidas a la Ley de Bosques, se considera capital para todos los efectos legales, no así la parte que provenga de la tasación de bosques no acogidos a dicha Ley, ya que estando reglamentadas por el D.L. 701, éste no contempla ninguna disposición especial que permita contabilizar anualmente una revalorización en exceso del ajuste por corrección monetaria.

c). Desde un punto de vista estrictamente contable, el crecimiento de todas las plantaciones forestales debería ser reconocido contablemente como un mayor activo, lo cual implica registrar como contrapartida un mayor patrimonio. Por lo tanto, debería acogerse anualmente este incremento de activo y de patrimonio a base de una tasación destinada a incorporar a los estados financieros el efecto del crecimiento de las

plantaciones y presentar razonablemente la situación financiera y resultados de las operaciones de cada ejercicio.

d). La comisión recomienda que a objeto de reconocer el crecimiento, tanto las plantaciones acogidas al D.S. 4.363, como aquellas que no lo estén (excepto las acogidas al D.L. 701), sean tasadas anualmente, por profesionales idóneos en la materia, tomando como base los respectivos registros de control y/o inventarios físicos y el mayor valor resultante entre dichas tasaciones y los respectivos valores de libros, una vez corregidos monetariamente, sea contabilizado con débito a las correspondientes cuentas Plantaciones Forestales bajo el rubro Activo Fijo y abonado a la cuenta Reserva Forestal bajo el rubro Capital y Reservas.

Este mayor valor deberá ser considerado como un incremento en el capital propio financiero aun cuando tributariamente se deba excluir del capital propio tributario aquella parte que provenga de la tasación de bosques no acogidos al D.S. 4.363. Por consiguiente, corresponderá contabilizar una corrección monetaria financiera anual sobre el total de este mayor valor incluido dentro del Activo Fijo y abonado a la Reserva Forestal.

e). Cabe señalar que la reserva forestal provendrá tanto de la retasación de bosques acogidos a la Ley de Bosques como de aquellos no acogidos a dicha Ley. Considerando que sólo tiene efecto legal la retasación de los bosques acogidos a la Ley de Bosques, deberán controlarse contablemente en subcuentas separadas los montos contabilizados tanto dentro del activo fijo como en resultados y en el patrimonio de la empresa.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado la Superintendencia de Valores y Seguros mediante la Circular N° 754 de 1987, citada por Contreras y González (1992), contiene

las normas financieras sobre contabilización de reservas forestales producto del mayor valor por crecimiento de las plantaciones forestales, las cuales se indican a continuación:

- Producida la explotación de los bosques se deberá traspasar el monto correspondiente al volumen efectivamente explotado desde el activo fijo al rubro existencias. También se podrá hacer el traspaso antes mencionado en base a un programa de explotación del ejercicio siguiente.
  
- La proporción de la reserva forestal correspondiente a los bosques explotados, deberá reconocerse en resultados al momento de su realización. En consecuencia, al producirse la enajenación de las existencias, la sociedad reflejará esta operación incrementando el costo de explotación en el monto correspondiente a las existencias vendidas y rebajando dicho costo en el monto correspondiente a la proporción explotada de la cuenta de reservas forestales. Se podrá, alternativamente, previo a la enajenación de las existencias, reversar la proporción de la reserva de los bosques explotados, rebajando la cuenta de existencias correspondiente.

Los efectos que se produzcan como consecuencia de la aplicación de estas instrucciones deberán ser detallados en notas explicativas a los estados financieros.

Las instrucciones de la presente circular deberán reflejarse en los estados financieros que se cierran al 31 de diciembre de cada año, cubriendo todo el periodo calendario.

**3.8.5 Valorización de plantaciones y bosques naturales.** De acuerdo a lo dispuesto en el art. N° 7 del D.S. N° 871 del 2 de diciembre de 1981, sobre Reglamento de Contabilidad Forestal, la Corporación Nacional Forestal deberá certificar el valor de las plantaciones forestales y/o bosques naturales, que se indiquen en los inventarios iniciales de los predios calificados de A.P.F., acogidos al D.L. N° 701 de 1974 y/o Ley de Bosques.

El decreto entrega a la Corporación la facultad de certificar el citado valor de las plantaciones o bosques naturales, teniendo como base las tablas de costos de forestación, que anualmente fija para los efectos del pago de bonificaciones forestales, u otro procedimiento que se estime adecuado (Conaf, 1982).

De acuerdo con el “Manual de procedimientos para la emisión de certificados de valorización de plantaciones y/o bosques naturales”, confeccionado por Conaf en el mes de julio de 1982, se analizará el “Acuerdo N° 5” del delegado de gobierno, en la Conaf.

Concepto: La Corporación certificará, a petición expresa del contribuyente, el valor de las plantaciones forestales, tomando como referencia las tablas de costos que anualmente se fijan para los efectos de hacer efectivas las bonificaciones forestales.

Para proceder a la certificación del valor de plantaciones, se tomará como base y punto de partida sus especificaciones técnicas, de acuerdo a lo estipulado en los estudios e informes técnicos de planes de manejo y/o bonificaciones forestales, trasladando y ubicando las características de la plantación, a las tablas de costos de forestación fijadas para *el año de plantación* y su comparación con los valores fijados en la *tabla de costos vigente* a la fecha de la certificación, empleando sus valores debidamente reajustados y eligiéndose aquel valor que resulte *más alto* de la comparación de ambas tablas, con las características y agregados que señala el procedimiento que a continuación se describen.

Procedimiento a aplicar:

a). Identificación en la tabla de costos fijada para el año de la plantación, el valor de costos de forestación por ha, de acuerdo a las especificaciones técnicas de cada rodal (especie, tipo de planta, roce y densidad), indicadas en los informes y estudios de planes de manejo o bonificaciones forestales.

b). Ubicado el valor de costo de forestación por ha en la tabla de costos del año de la plantación, se reajustará de acuerdo a la variación que experimente el I.P.C. habido entre el último día del mes de Julio del año de fijación de los respectivos costos y el último día del mes anterior al de la fecha de la certificación, obteniendo así un valor ( $x_1$ ).

c). Por otra parte, se identifica en la tabla de costos vigente de la fecha de la certificación, el valor de costos de forestación por ha, según la misma densidad y tipo de planta de la plantación, y se reajusta en igual forma señalada en la letra anterior, obteniéndose un valor ( $x_2$ ).

d). Se comparan los valores obtenidos por  $x_1$  y  $x_2$  y el valor que resulte más alto servirá como base para la certificación final de los costos de forestación, obteniéndose de esta forma un valor ( $y_1$ ).

e). Al valor elegido ( $y_1$ ) se le deberá agregar el valor correspondiente a una poda establecida en la tabla vigente, reajustada en los mismos términos señalados hasta la fecha de certificación, obteniéndose así un valor ( $y_2$ ).

f). Además, al valor resultante ( $y_2$ ) se le agregarán los gastos de administración anual, que se calculan tomando como referencia el valor establecido en la tabla de costos vigente, debidamente reajustada a la fecha de certificación, multiplicando el valor por el número de años de administración que tenga el predio, de acuerdo a la edad de plantación, de esa forma se obtendrá el costo total de forestación por ha ( $y_3$ ).

Cabe hacer notar que para todas las certificaciones, a los valores resultantes de la comparación de ambas tablas de costos de forestación ( $y_1$ ), se le agregarán en forma reajustada los costos de *una poda y gastos de administración anual*, establecidos en la

tabla de costos vigente a la fecha de certificación, *independiente* del hecho que si el forestador *hubiere o no* realizado las respectivas faenas.

Para efectos del computo de los gastos de administración anual, se considerará como un año más de administración cuando la presentación de la solicitud sea con posterioridad al 1º de agosto del año respectivo.

Nota: Conaf considera para los costos de forestación las siguientes faenas o ítems:

- |                           |                            |
|---------------------------|----------------------------|
| - Producción de plantas   | - Implementación de faenas |
| - Preparación de terrenos | - Vigilancia de faenas     |
| - Plantación              | - Cercado                  |
| - Control de conejos      | - Gastos generales         |
| - Limpia de plantaciones  | - Asesoría profesional     |



Aplicabilidad del procedimiento:

a). *Norma general:* La metodología descrita es aplicable sólo para aquellas plantaciones forestales realizadas con posterioridad al 1º de enero de 1975, cuyas especificaciones técnicas relativas al tipo de planta y densidades, permitan efectuar su comparación entre las tablas de costos fijadas para el año de la plantación, respecto a la tabla vigente al momento de efectuar la certificación.

b). *Normas especiales:* Para efectos de la certificación del valor de plantaciones forestales y bosques naturales, no incluida en la norma general, se puede presentar 3 casos cuyo procedimiento se describe a continuación:

- Plantaciones forestales efectuadas a contar del 1º de enero de 1975, cuyas especificaciones técnicas no permitan efectuar la comparación de valores entre las tablas de costos fijadas para el año de plantación respecto a la tabla vigente. Para

aquellas plantaciones que se encuentren en esta situación, se deberá emplear la tabla fijada para el respectivo año de plantación con los agregados que dicen relación con reajustes, gastos de poda y administración establecidos en el procedimiento.

- Plantaciones forestales efectuadas antes del 1° de enero de 1975, para efectos de valorización de estas plantaciones, se tomará como base la tabla de costos vigente, asimilando la plantación a una densidad de 2.500 plantas/ha a raíz desnuda ( R/D ), con los agregados y reajustes establecidos en el procedimiento general.
- Valorización de bosques naturales, el procedimiento a seguir estará en relación a los valores estimados y presentados por el contribuyente, de acuerdo a la ubicación y tipo forestal que se trate. A su vez, la Corporación analizará los valores presentados por el contribuyente, tomando como referencia los valores de transacción (Mercado) efectuados en la región para bosques naturales de similares características. Teniendo presente los valores mencionados, o el valor de mercado para el caso que el solicitante no hubiere efectuado su estimación, la Corporación procederá a fijar el valor de los bosques naturales, descontando a ese valor un porcentaje por concepto del crecimiento natural o vegetativo. El porcentaje de descuento a que se hace referencia, fluctuará entre un 20 y un 40%, considerando las características propias del o de los bosques naturales que se soliciten certificar.

*Nota:* Los valores que resulten después de haber aplicado los procedimientos de valorización descritos anteriormente, deberán ser convertidos a U.T.M., según el valor que tenga dicha unidad a la fecha de Certificación, por lo tanto el certificado que emita posteriormente la Corporación deberá expresar su valorización en pesos y en U.T.M.

**Requisitos básicos para solicitar la valorización de plantaciones y/o bosques naturales:**



- a). Que los contribuyentes obtengan rentas provenientes de la explotación de bosques acogidos a las disposiciones del D.L. N° 701 o D.S. N° 4.363 sobre Ley de Bosques.
- b). Que los contribuyentes no estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo a las disposiciones de la Ley de Renta, como es el caso de las sociedades anónimas.

**Formalidad para la emisión del certificado:**

La tramitación de las solicitudes y certificados de valorización de plantaciones se efectuará en la dirección regional que corresponda, de acuerdo a la ubicación geográfica del predio, según el siguiente esquema:

- a). *Presentación de la solicitud:* el interesado deberá presentar en oficina provincial o regional, una solicitud denominada “Solicitud de valorización de plantaciones y/o bosques naturales”, en formularios que deberá proporcionar la respectiva oficina de la Corporación.
- b). *Tramitación de la solicitud:* el procedimiento general descrito anteriormente para efectos de la determinación de los valores a certificar por la Corporación, se deberá efectuar solamente a nivel de oficina regional, por lo cual las direcciones regionales podrán fijar sus normas internas para dar cumplimiento a este objetivo.
- c). *Emisión del certificado:* la Corporación deberá emitir el certificado a petición expresa del contribuyente, la que se materializa con el ingreso de la respectiva solicitud, previo análisis y chequeo de los datos consignados en ella con las carpetas prediales, donde está contenida la información relacionada con los estudios e informes técnicos de planes de manejo y/o bonificaciones forestales, para lo cual no será necesario la emisión de informes técnicos ni legales, dado a que, el propietario o contribuyente declara bajo juramento que los antecedentes proporcionados a la Corporación son verdaderos.

### **3.9 Cobro de tarifas por actuaciones e inspecciones que deba realizar Conaf.**

Mediante el Decreto Supremo N° 66, publicado en el Diario Oficial del 22 de junio de 1992, fueron fijadas las tarifas para las regiones que a continuación se indican, por las actuaciones e inspecciones que deba realizar con motivo del pago de bonificaciones forestales o de planes de manejo para tala o aprovechamiento de bosques (Conaf, 1992).

**TABLA 2. TARIFA POR INSPECCIONES Y ACTUACIONES DE CONAF.**

<b>Tipo de solicitud</b>	<b>Valor en UF*Ha.</b>
Bonificación por Forestación	0.20
Bonificación Poda	0.20
Corta o Explotación y Reforestación de Plantaciones (incluye Planes de Manejo de Registros)	0.20
Corta o Explotación y Reforestación Bosque Nativo	0.40
Corta o Explotación y Reforestación de Bosque Nativo tipo Esclerofilo	0.15
Corta o Explotación de Bosque Nativo para habilitación de terrenos agrícolas	0.40
Extracción de maderas muertas	0.24
Modificación de Planes de Manejo señalados	0.20

**Nota:** Tarifas válidas para las regiones VI del Libertador General Bernardo O'Higgins; VII, del Maule; VIII del Bio-Bío; IX, de la Araucanía y X, de los Lagos (art. N°1, del D.S. N° 66 de 1992).

Sobre lo mismo, el art. N° 2 de la norma en discusión, señala que las tarifas de que trata el presente decreto se pagarán al momento del ingreso de la solicitud correspondiente en las oficinas de la Corporación Nacional Forestal.

Cuando se hubiere rechazado una solicitud de aprobación de plan de manejo, el monto de la tarifa a pagar al momento del ingreso de la nueva solicitud, siempre que contemple idéntica superficie y sectores a los incluidos en la rechazada, será el 50% del valor indicado en el art. N°1.

Sin perjuicio de lo anterior, no habrá lugar al cobro de tarifas respecto de las solicitudes de modificación de los planes de manejo, cuyo objeto sea únicamente rectificar el año de ejecución de las actividades previstas (Art. N° 3).

Sin embargo, estarán exentas del pago de Tarifas las personas naturales propietarias de predios cuya superficie total no exceda de 200 ha y cuya superficie arbolada total no exceda de 10 ha. Para los predios ubicados en las regiones I, II, III, IV, XI, XII, la superficie predial antes señalada se extenderá a 500 ha. Para los efectos de esta disposición, se considerarán como una sola persona natural los predios del dominio del cónyuge o de los hijos menores del solicitante, aún cuando existiere separación de bienes.

Respecto de estas circunstancias, el solicitante deberá presentar la correspondiente declaración jurada (Art. N° 4).

Y por último, el art. N° 5 señala que estarán exentas del cobro, igualmente, las actuaciones e inspecciones que la Conaf debe realizar, con motivo de las solicitudes de pago de bonificaciones o de planes de manejo para tala o aprovechamiento de bosques presentadas por los pequeños productores agrícolas que sean beneficiarios del Instituto de Desarrollo Agropecuario.

### **3.10 Futuras modificaciones en materia legislativa.**

3.10.1 Nueva Ley de Bosque Nativo. Los procesos extensivos de sustitución de bosque nativo por plantaciones, la crítica situación de diversas especies nativas y prácticas como el floreo, llevaron a que este tema se ubicara en el centro del debate ambiental y que el programa del actual gobierno, plantease en su plan de trabajo para el sector forestal, incentivar el manejo y establecer mecanismos para lograr la conservación de los bosques nativos ( Chile Forestal, 1994 ).

Estos dos últimos objetivos son los que desencadenaron un marco de acción por parte del gobierno y además son parte de los objetivos del Proyecto de Ley de Recuperación del Bosque Nativo y Fomento Forestal, mediante esta vía legal se busca frenar el deterioro e incorporar los bosques nativos al proceso productivo.

El proyecto de ley había sido presentado al Parlamento por el gobierno del ex Presidente Patricio Aylwin, en abril de 1992, como el resultado del trabajo que durante dos años realizara la Sub Comisión Nacional Forestal, a la que fueron convocados todos los actores del sector, universidades y organizaciones medio ambientales.

En estos momentos el Proyecto de Ley se encuentra en trámite en la Cámara de Senadores y se daba por hecho que se promulgaría en el transcurso del año 1995, situación que aun no se resuelve. Además la aprobación en el Senado no será el último paso a seguir, tal como lo establece la Constitución Política, una ley no puede ser aprobada sin que ambas cámaras estén de acuerdo en el mismo texto, lo cual implica que los Diputados deberán revisar nuevamente la versión que emane del Senado (Chile Forestal, 1995).

La disminución de la biodiversidad y la desaparición de ecosistemas únicos en el mundo son riesgos reales si se aplican criterios exclusivamente económicos y no protegen extensiones suficientes de estos hábitat. La polémica actual sobre la posibilidad de prohibir o liberar la sustitución de especies forestales nativas se funda en un equívoco.

Nadie se propone el reemplazo masivo de los bosques naturales por plantaciones y tampoco nadie ha podido explicar por qué se acepta reemplazarlos para plantar frutales o cereales y no para establecer un bosque de especies exóticas. Es evidente que no debe permitirse la sustitución de bosques naturales que crecen en sitios donde la fragilidad del suelo, su cercanía a cursos de agua o su excesiva pendiente, los torna ineptos para el aprovechamiento comercial y no pueden ser objeto de intervenciones productivas fuertes sin riesgo de producir impactos negativos sobre el suelo y ciclos hídricos.(ver anexo 10.5)

Passano (1995), afirma que algunos beneficios sociales del bosque, como el control de la erosión y protección de la vida silvestre, no son valorados en su totalidad por la sociedad. Los incentivos económicos superan ampliamente a los efectos positivos que se pueden lograr con medidas restrictivas en la preservación del bosque nativo, las cuales en el mediano y largo plazo se transforman en perjudiciales pues lo que se logra es un desincentivo a invertir y por lo tanto un abandono del recurso y su cuidado.

El boletín N° 669-01 de 1995, emanado por la comisión del senado, formula indicaciones al *Proyecto de Ley de Recuperación del Bosque Nativo y Fomento Forestal*, las cuales deben ser consideradas con la debida precaución, ya que no constituye aún un documento legal.

La indicación que se formula pretende dos objetivos esenciales:

- La protección, recuperación y conservación del bosque nativo chileno.

Para el Gobierno la protección de este recurso constituye un objetivo sustantivo. Por ello, la nueva propuesta se funda en la utilización del bosque nativo bajo las premisas de ordenación y manejo forestal sostenible. Esto significa asumir el manejo del bosque con un enfoque ecosistémico, donde no se busca sólo la producción de madera, sino la generación de una serie de bienes y servicios que hoy la sociedad demanda del bosque.

- Una intervención esencialmente sustentable en el bosque nativo.

Destacar las funciones medio ambientales del recurso no debe impedir el reconocimiento de otros aspectos de similar relevancia. Para el Gobierno, la dimensión económica del bosque nativo constituye la otra cara de su función social. En virtud de lo señalado, la producción forestal sostenible constituye la esencia del segundo objetivo antes mencionado. Desde esta perspectiva, es necesario estimular la intervención racional del recurso.

Para el logro de lo anteriormente señalado, se destacan las siguientes disposiciones:

- Imponer obligaciones a la intervención de los bosques nativos.

El proyecto establece un impuesto que grava la cosecha de recurso bosque y la eliminación del bosque nativo. Este impuesto es restituido, reajustado y con intereses, respecto de planes de manejo que contemplen la regeneración del bosque nativo. Para estos efectos basta acreditar dicha regeneración de acuerdo a criterios técnicos.

- Estimular el manejo del bosque nativo bajo el concepto de ordenación.

En este sentido, se establecen importantes incentivos a las actividades concebidas y ejecutadas bajo el concepto de ordenación. Específicamente se benefician las intervenciones que persigan recuperar el recurso, mantener su capacidad productiva o

incrementar su calidad. La misma bonificación se otorga a cortas de cosecha graduales que permitan mantener en forma estable la composición del bosque intervenido.

El estímulo se consagra, del mismo modo, en favor de las acciones de enriquecimiento de la masa forestal.

Los referidos recursos se asignan mediante concurso, pudiendo establecerse llamados especiales a los pequeños propietarios forestales. Naturalmente, el estímulo indicado es adicional a la restitución del tributo aludido en el punto precedente.

Se entenderá por *Ordenación*, al proceso mediante el cual se planifican y organizan temporal y especialmente las actividades a realizar en el bosque, a objeto de asegurar su conservación, máximo beneficio y a la vez lograr una rentabilidad sostenible bajo el estricto respeto al medio ambiente y a las leyes biológicas.

Dentro del Título Preliminar del Proyecto en cuestión se destacan los siguientes artículos del punto de vista tributario.

En el art. N° 2, punto N° 14 define al *Pequeño propietario forestal* como: “la persona que, reuniendo los requisitos del pequeño productor agrícola, definido en el art. 13 de la Ley N° 18.910, trabaja y es propietario de un predio rústico, cuya superficie predial no exceda de 200 ha, o de 500, si se encuentra en las Regiones I a IV, XI y XII, en la comuna de Lonquimay en la IX Región y en la Provincia de Palena en la X Región. Se entenderán incluidos entre los pequeños propietarios forestales, las comunidades agrícolas regidas por el D.F.L N° 5 de 1968, del Ministerio de Agricultura y las Comunidades indígenas regidas por la Ley N° 19.253.”

El art. N° 11 indica que los pequeños propietarios forestales podrán acogerse a la modalidad de plan de manejo tipo para pequeñas superficies, en la forma que establezca el reglamento técnico, siempre que la superficie total de bosque existente en el predio no supere las 50 ha.

En el inciso 2 del art. N° 14 menciona que el interesado podrá desistirse de cumplir con el plan de manejo aprobado, previo reintegro en arcas fiscales de las sumas que se hayan dejado de pagar en virtud de franquicias tributarias y de las bonificaciones otorgadas por la ley, más los reajustes e intereses legales determinados por el S.I.I en conformidad con las normas del Código Tributario, cuando corresponda.

Es de real importancia lo contenido en el art. N° 19, que indica “toda corta de cosecha o eliminación de bosque nativo obligará al propietario del mismo a pagar un impuesto equivalente a 30 unidades tributarias mensuales ( U.T.M ) por hectárea a intervenir.

El monto del impuesto será de 60 U.T.M por ha cuando se trate de bosque nativo de alto valor y de 5 U.T.M por ha si se tratase de bosque nativo degradado.

A su vez, el art. N° 20 indica que, en aquellos casos en que el plan de manejo aprobado contemple programas de corta que permitan la regeneración del bosque nativo y un manejo posterior de la misma, lo pagado por concepto de impuesto a que se refiere el art. anterior, será restituido al interesado. Para estos efectos, deberá acreditarse, mediante un informe técnico suscrito por un ingeniero forestal y aprobado por la Corporación, que la regeneración del bosque se ajusta a los criterios de establecimiento, desarrollo, distribución homogénea y calidad que se establezcan en el reglamento.

Sin lugar a dudas uno de los artículos de mayor relevancia, en términos de fomento es el N° 21, en el cual indica que el Estado otorgará, por una sola vez para cada superficie, una



bonificación de hasta 10 U.T.M por ha a aquellos interesados cuyos planes de manejo sean concebidos y ejecutados bajo el concepto de ordenación y de acuerdo a criterios de manejo sostenible, que propongan, a lo menos:

- Actividades cuyo objeto sea mejorar la calidad, recuperar y mantener la capacidad productiva del bosque nativo intervenido; o,
- Cortas de cosecha realizadas en forma gradual y periódica, con volúmenes de extracción tales que permitan mantener en forma estable la composición del bosque intervenido.

El art. N° 23 a su vez indica que la bonificación a que se refiere el art. precedente se otorgará también al enriquecimiento del bosque nativo degradado, el que puede comprender hasta el 20% de la densidad de la plantación establecida con especies exóticas, a condición de que las especies a utilizar sean compatibles con las características del sitio.

Por su parte el art. N° 25 plantea que: el beneficio a que se refiere el art. N° 21, percibido o devengado, se considerará como ingreso diferido en el pasivo circulante y no constituirá renta para ningún efecto legal hasta el momento en que se efectúe la corta de cosecha o venta del bosque que originó la bonificación, oportunidad en que se amortizará, abonándola al costo de explotación, a medida y en la proporción en que ésta o la venta del bosque se realicen, aplicándose a las utilidades resultantes el art. N° 14, inciso primero, del D.L 701.

De acuerdo con las disposiciones generales, el art. N° 47 indica que la bonificación establecida en esta ley es incompatible con la otorgada en virtud del D.L N° 701 de 1974.

Dentro de los artículos transitorios se destacan los siguientes:

Aquellas áreas cubiertas de bosque nativo que hayan sido objeto de cortas de cosecha dentro de los dos años anteriores a la publicación de esta ley, no podrán gozar de los beneficios que ella establece (Art. N° 3).

El Estado bonificará, por un período de 5 años, la elaboración de los planes de manejo concebidos bajo el criterio de ordenación, cuya proposición haya sido aprobada. El monto del incentivo será de hasta 0,3 U.T.M por cada ha sujeta a actividades de ordenación. Con todo, el instrumento no podrá recibir más de 700 U.T.M por este concepto, ni ser beneficiado más de una vez (Art. N° 4).

Podrán acogerse a los beneficios establecidos en esta ley las comunidades indígenas en trámite de saneamiento de títulos de dominio que acrediten esta circunstancia mediante certificado expedido por el Ministerio de Bienes Nacionales o por la Corporación Nacional de Desarrollo Indígena, según corresponda.

Ajeno a lo estipulado en las indicaciones al Proyecto de Ley de Recuperación del Bosque Nativo y Fomento Forestal, es conveniente mencionar la existencia de un sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, exige que dentro de los beneficios esté el financiamiento de parte de ellos ya que se agregan como un costo más para la puesta en marcha de los proyectos de explotación de bosque nativo ( Ley N° 19.300 ).

Además, se deben de tener en consideración, el cobro de Tarifas por Actuaciones e Inspecciones que deba realizar la Corporación Nacional Forestal, lo anterior contemplado en el D.S. N° 66, de 1992 y descrito en el punto 3.9.).

3.10.2 Reformulación del D.L. N° 701. El 25 de marzo de 1995 expiró el subsidio que otorgaba el Estado a la forestación, en concordancia con el art. 12° del actual D.L.701.

Sin perjuicio de lo anterior la Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 1995, N° 19.356 publicada en el D.O. el 06-12-94, en su art. N° 22 materializa una aspiración del Gobierno en orden a la postergación hasta el día 31 de diciembre de 1995, del sistema de bonificaciones forestales consagrado en el art. N° 12 del D.L. N° 701. En consecuencia, todos los programas de forestación como asimismo, las demás actividades bonificables a través del señalado cuerpo legal y que fueron ejecutadas durante el año 1995, podrán ser sujetas del pago de bonificaciones forestales que contempla el D.L. 701 de 1994 (Chile Forestal N° 223, 1994).

Si bien su aplicación tuvo resultados positivos en diversos aspectos, ellos se caracterizaron por una concentración en términos de beneficiarios y zonas geográficas, consolidándose como forestales determinadas zonas del país. ( ver anexo 10.3 )

Según Prado (citado por Lagos, 1994), durante los 20 años de vigencia, las bonificaciones fueron percibidas por las grandes empresas forestales. Sólo el 4% de los casi US\$ 130 millones que el estado invirtió en el programa fueron en beneficio de pequeños propietarios con menos de 50 ha y sólo el 18% a propietarios con menos de 200 ha.

La reformulación del D.L. 701 apunta a dirigir las bonificaciones de la normativa hacia las esferas sociales (promoviendo la actividad forestal en los pequeños propietarios) y medio ambientales (colaborando en la recuperación de suelos altamente degradados o en procesos de desertificación).

Según Lagos (1994), existen mas de 4 millones de ha de suelos de APF que todavía se encuentran desprovistos de vegetación y sometidos a fuertes procesos de erosión. De este total de tierras degradadas, que el gobierno se ha propuesto recuperar, casi un 40% se encuentra en manos de pequeños propietarios rurales, quienes hoy practican una economía de subsistencia.

Chacón (1993) plantea que, entre las muchas modificaciones que se pueda concebir, están las siguientes:

- Mantener el subsidio a la forestación, dirigido a propietarios pobres acompañado de un proceso de saneamiento de títulos y un aumento de la bonificación por administración.
- Subsidiar la plantación de pequeños bosquetes para fines energéticos, aunque no se encuentre plenamente saneada la propiedad.
- Modificar los montos del subsidio por forestación para plantaciones de baja densidad, con la finalidad de favorecer plantaciones de uso silvoganadero.
- Mantener el subsidio a la forestación de terrenos con alto peligro de degradación por erosión, independiente de la condición del propietario.

Un actual proyecto de Ley, que ya fue aprobado por la comisión del Senado, se encuentra en sus ajustes finales para la obtención del marco legal definitivo. El actual texto en cuestión prorroga por 15 años más la vigencia del D.L N° 701 y sus beneficios.

Estas modificaciones propuestas pretenden integrar plenamente a los pequeños propietarios al sector forestal por medio de las bonificaciones y lograr la recuperación de

los terrenos erosionados; así, se pretende incentivar en el país la diversificación forestal, tanto desde el punto de vista geográfico, como de especies y agentes productivos ( ver anexo N° 10.2 ).



### **3.11 Rentabilidad de la inversión forestal.**

Una situación de mucho interés es aquella que presenta la existencia de subsidios y algunas obligaciones de la actividad forestal, contenidos en el D.L. N° 701 y su reglamento complementario. Actualmente, las franquicias contenidas en el citado cuerpo legal mantienen su vigencia no así la bonificación que otorgó el Estado a las plantaciones.

Independientemente de las modificaciones que el anterior cuerpo legal experimente a futuro, es conveniente señalar el esquema de análisis sobre el efecto del D.L. N° 701 sobre la rentabilidad de la inversión.

Para tener un adecuado entendimiento con la terminología a incluir, se definirán a continuación los conceptos más relevantes comprendidos en un análisis de rentabilidad en la inversión forestal.

- *Rentabilidad*: cuando hablamos a nivel inversionista- proyecto de inversión el interés recibe el nombre de rentabilidad o tasa de retorno. La tasa mínima de retorno debe reflejar la rentabilidad que el inversionista obtiene en el promedio de sus actividades ( Varela, 1991 ).

- *Capital*: según Frank (1992), cuando se utiliza el término capital generalmente nos referimos a dos cosas muy distintas ; al capital financiero, que es esencialmente dinero o cualquier otro tipo de activo papel que funciona como dinero, o al torno o una prensa , que genera un flujo de servicios productivos a lo largo del tiempo. Cuando nos referimos al capital como flujo de producción, casi siempre hablamos del capital real. Al contrario cuando nos referimos al mercado de capital, generalmente hablamos del mercado de capital financiero, como los préstamos bancarios, las acciones y los bancos.

- *Valor Actual Neto (VAN)*: es un indicador de rentabilidad que se utilizan para realizar una evaluación económica-financiera de un proyecto, Fontaine (1994) indica que, la inversión será rentable sólo si el valor actual del flujo de beneficios netos que genera es positivo, descontando estos flujos a la tasa de interés pertinente para el inversionista. Este valor actual mide, en moneda de hoy, cuanto más rico es el inversionista por invertir en el proyecto en lugar de hacerlo en la alternativa que rinde la tasa de descuento.

Por otra parte Chacón (1995), señala que el criterio del VAN consiste en obtener la diferencia entre los valores actualizados de los beneficios y los valores actualizados de los costos y dado que los primeros se anotan como signo positivo y los segundos con signo negativo, la decisión es buena si el  $VAN > 0$  y mala si el  $VAN < 0$ .

- *Tasa de Interés o alternativa del Capital (y)*: en busca de una definición “amigable” de concepto en cuestión, se concuerda con la propuesta por Chacón (1995) que señala que la tasa de interés constituye el primer costo de oportunidad en cualquier toma de decisión económico-financiera, el monto que alcanza la tasa en el mercado depende principalmente de la escasez o abundancia relativas de dinero en el sistema. Esta tasa es el interés que se cobra a los inversionistas o a cualquier empresa o persona que solicite un préstamo.

Sin perjuicio a lo anterior, Sapag y Sapag (1995), señalan que dicha tasa representa una medida de la rentabilidad mínima que se exigirá al proyecto, según su riesgo, de manera tal que el retorno esperado permita cubrir la totalidad de la inversión inicial, los egresos de operación, los intereses que deberán pagarse por aquella parte de la inversión financiera con préstamos y la rentabilidad que el inversionista le exige al capital invertido.

- *Edad de Rotación (n)*: corresponde al período medio del tiempo entre el establecimiento y la cosecha del rodal. La rotación está relacionada fundamentalmente a

masas coetáneas y se puede representar a través de un eje de coordenadas volumen versus tiempo. Así el periodo medio que maximiza el volumen corresponde a la edad de rotación ( Drake, 1995 ).





#### **IV FORMULACION DE HIPOTESIS**

Debido a que mi Memoria de Título corresponde a una investigación de carácter cualitativa ( Revisión Bibliográfica ), me formularé diversas preguntas, que durante el transcurso del desarrollo de la presente, derivaré sus respectivas respuestas; si es que la tienen.

- ¿ Históricamente, como ha evolucionado la política legislativa forestal en Chile ?
- ¿ Ha variado o variará en el corto plazo la política Tributaria que rige actualmente a la actividad forestal en Chile ?
- ¿Desde un punto de vista tributario, es conveniente acogerse al actual D.L. N° 701?
- ¿Por si solo, el D.L N° 701 es el responsable del crecimiento del sector forestal ?
- ¿Cuales son las modificaciones, en materia tributaria, que contemplaría el nuevo D.L N° 701 ?

## V RESULTADOS Y DISCUSION

En base a las consideraciones teóricas citadas, posibilitan ejemplificar en aportes concretos, en base a las ponencias de los tratadistas analizados y los antecedentes recopilados por el autor del presente proyecto.

Para el logro de lo anterior, se mencionarán los diversos alcances en el mismo orden en el cual fueron tratados.

### 5.1 Cuadros sinopticos sobre los diversos tipos de sociedades.

Con el objeto de entregar una pauta resumida sobre aspectos relevantes de los diversos tipos de sociedades que reconoce el Código Civil y de Comercio, se mostrarán a continuación tablas didácticas y de más fácil comprensión.

TABLA 3. SOCIEDADES CIVILES.

Tipo	Constitución	Responsabilidad Socios	Razón Social	Administración	Disolución	Liquidación
Resp. Limitada	Escritura pública extracto inscrito, Pub. Diario Oficial.	Ltda. al monto de aportes prometidos o entregados o a una suma superior	Nombre de uno o más socios o referencia al objeto más Ltda.	Establecida por los socios.	Normas del Código Civil.	Liquidador
Comandita Simple	Consensual	Gestores ilimitada. Comanditarios: ltda a monto de aportes prometidos.	Nombre de uno o más socios, pero gestores	Idem, pero sin comanditarios	Idem (1)	Partición de bienes
Comandita por Acciones	Escritura públ., extrac.inscrCapital totalmente suscrito y pagado en ¼ Declaración del gerente por escritura pública.	Gestor: indefinida y solidaria. Comanditarios: limitada a aportes prometidos o entregados.	Nombre de uno o más gestores más CPA.	Idem	Idem (1)	Liquidador
Sociedad Anónima	Idem Comand. por Acciones	Ltda. a aportes prometidos.	Abrev. S.A.	Directorio revocable	Idem S.R.L.	Liquidador

Fuente : Morand, Luis (1994).

*Nota:* (1) en las Sociedades en Comandita las causales que se refieren a los socios sólo se aplican a los gestores.

**TABLA 4. SOCIEDADES COMERCIALES.**

Tipo	Constitución	Responsabilidad Socios	Razón Social	Administración	Disolución	Liquidación
Resp. Limitada	Ver Sociedad Civil	Ver Sociedad Civil	Ver Soc. Civil	Ver Soc. Civil	Ver Soc. Civil	Liquidador
Comandita Simple	Escr. pública extracto inscrito	Gestores igual a colectivos comerciales. Comanditarios: lcta. a aportes prometidos o entregados	Ver Soc. Civil	Ver Soc. Civil	Ver Soc. Civil	Liquidador
Comandita Acciones	Ver Sociedad Civil	Ver Sociedad Civil	Ver Soc. Civil	Ver Soc. Civil	Ver Soc. Civil	Liquidador
Sociedad Anónima	Ver Sociedad Civil	Ver Sociedad Civil	Ver Soc. Civil	Ver Soc. Civil	Ver Soc. Civil	Liquidador

Fuente: Morand, Luis (1994).

## **5.2 Estructura del impuesto a la renta.**

Con la publicación en el Diario Oficial el 28-06-90, de la Ley N° 18.985, sobre la “Reforma Tributaria”, que buscaba en aras de hacer prevalecer en nuestro sistema tributario principios de neutralidad, de no discriminación y de eliminar privilegios especiales para ciertas áreas de la economía nacional, incorporó al sistema de renta efectiva determinada por contabilidad completa a tres grupos de contribuyentes que gozaban por años de un régimen de presunciones de renta: agricultura, transporte terrestre de carga y minería de mediana importancia, estableciendo requisitos restrictivos para mantenerse en dicho modelo de presunciones de renta.

Para lograr una comprensión global de la estructura del D. L. N° 824, modificado en parte, el año 1990 y de los impuesto que allí se contienen, en la tabla N° 5 se indica tal situación.

TABLA 5. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO A LA RENTA.

Concepto	Definido	Consideraciones
Renta	Art.2°, Nº1	- Sin perjuicio ingresos no renta, Art. 17°
Contribuyentes oblig. a tributar	Art. 3°	- No es causal de no pago la ausencia o falta de residencia en Chile, Art. 4°.
Rentas de fuente chilena	Art. 10°	- Rentas de fuente extranjera, Art. 12°
¿Sobre Contab. Completa?	Art.14° N°s.1,2,3.	- Si el contribuyente no ha excedido ingresos por ventas por 3.000 U.T.M. en promedio, Art. 14bis
Forma de determ. el impuesto	Art. 15°	
Impuesto de 1ª. Categoría	Art. 20°	- Impuesto proporcional, nominal, sobre la empresa. - Sobre Bienes Raíces Agrícolas, Art. 20°, Nº1; por renta efectiva letra a) y por renta presunta letra b). - Sobre Bienes Raíces no Agrícolas, Art. 20°, Nº1, letra d); con presunción de renta equiv. al 7% del Avalúo Fiscal y renta efectiva cuando exceda dicha renta el 11% del Avalúo Fiscal. - Rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses y otros, Art. 20°, Nº 2. - Comercio, Industrias, Minería y otros, Art. 20°, Nº 3. - Rentas obtenidas por corredores, comisionistas, etc., otras rentas no consideradas en el Nº 3 y premios de Lotería, N°s.4,5,6
Pequeños contrib.	Art. 22°	- Pero si se trata de pequeños mineros artesanales, Art. 23°
Con respecto a la base imponible	Art. 29°	- La Renta Bruta y Renta Líquida definida en los Art. 30°,32°,31°,33°. - Para determinar la Renta Líquida Imponible,N°s.1,2,3,4 del Art.33°
Activ. Minera	Art. 34°	- Si son pequeños mineros artesanales, Nº 1 Art. 34°
Tienen derecho a exención	Art. 39°	- Exentos del Impuesto de 1ª Categoría las rentas comprendidas en los N°s. 1,2,3,4 del Art. 39° y Art. 40°.
Corrección Monetaria	Art. 41° y 41°bis	- Respecto a los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas conforme al Art. 20°.
Doble tributación internacional	Art. 41° A y Art. 41° B	- Si los contribuyentes tienen inversiones e ingresos en el extranjero no podrán acogerse a lo dispuesto en los N°s.7,8 con excepción de las letras f), g) del Art. 17° y de los Art. 57° y 57°bis.
Global Complementario	Art. 52°	- Es un impuesto de superposición, pues grava los ingresos de las personas naturales residentes en Chile.
Sobre la Base Imponible	Art. 54°	- Para determinar la Renta Neta Global letras a) y b) - Se da un crédito a los contribuyentes afectos a este impuesto, Art.56
Exención del Impuesto	Art. 57°	- Las rentas comprendidas en el Art. 20° Nº 2, mientras no superen en conj.20 U.T.M. vigentes a Dic. de cada año.
Impuesto Adicional	Art. 58°	- Es también considerado un impuesto de superposición. - Se aplica y cobra una tasa del 35% sobre las rentas de los N°s.1,2.
Con respecto a la administración del impuesto	Título V	- Declaración de pago anual, Arts. 65° al 72°. - Sobre la retención del impuesto, Arts. 73° al 83°. - Declaración y pago mensual provisional, Arts. 84° al 100°. - De los informes obligatorios, Arts. 101° y 102°. - Disposiciones varias, Art. 103°.

Fuente: Ley de Renta, D.S. Nº 824, (1974).

### **5.3 Tributación de las rentas provenientes de la explotación de bosques.**

Las utilidades derivadas de la explotación de bosques naturales o artificiales obtenidas por personas naturales o jurídicas de cualquier naturaleza que reúnan los requisitos indicados anteriormente, estarán afectas al impuesto general de primera categoría, I.G.C. y tasa adicional del nuevo texto de la L.I.R.

#### **5.3.1 Determinación impuesto primera categoría.**

**5.3.1.1 Rentas presuntas de la actividad forestal:** A contar del ejercicio comercial 1991, esto es, año tributario 1992, y en virtud de las normas establecidas en la letra b) del N°1 del art. 20 de la L.I.R., los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas o que a cualquier título los exploten, podrán declarar en base a una *renta presunta* de derecho sólo cuando reúnan los requisitos que se explican a continuación.

a). *¿Quiénes pueden acogerse a renta presunta?*

a1). **Contribuyentes individuales:** se puede acoger a renta presunta el empresario agrícola individual que reúna los siguientes requisitos copulativos:

- Que no obtengan otras rentas de primera categoría, por las cuales deba declarar renta efectiva según contabilidad completa, salvo que se encuentren en la situación de excepción que se explica en la letra c2), del punto 5.3.1.2.
- Que las ventas netas anuales no excedan de 8.000 U.T.M.. La forma de determinar este límite se explica en las letras c y c2), del punto 5.3.1.2.

a2) **Sociedades de personas, comunidades, cooperativas y otras personas jurídicas** (excepto sociedades anónimas): Se pueden acoger a renta presunta las sociedades de personas, comunidades, cooperativas y otras personas jurídicas, excluidas las S.A., que exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

- Que estén formadas exclusivamente por personas naturales.
- Que las ventas netas anuales no excedan de 8.000 U.T.M. La forma de determinar este límite se explica en la letra c), del punto 5.3.1.2.
- Que no obtengan otras rentas de primera categoría, por las cuales deban declarar rentas efectivas según contabilidad completa.

Sin embargo, cabe señalar que en los casos señalados, puede aplicarse la norma de excepción señalada en la letra c2), del punto 5.3.1.2.

b) Forma de determinar la renta presunta:

b1) Monto de la renta presunta: para los fines de determinar la renta presunta de derecho, se presentan dos alternativas:

1). Cuando la explotación del predio agrícola la realiza el propietario o el usufructuario, la renta presunta se determina aplicando un 10% sobre el avalúo fiscal del predio, vigente al 1° de enero del año en el cual deba declararse el impuesto.

2). Cuando la explotación del predio agrícola se haga a cualquier otro título (arriendo, mediaría, etc.), la renta presunta se determina aplicando un 4% sobre el avalúo fiscal del predio, vigente al 1° de enero del año en el cual deba declararse el impuesto.

3). Tratándose de la celebración de contratos de mediaría o aparcería, el *propietario* del predio agrícola deberá declarar como renta presunta de su actividad, un 10% del avalúo fiscal del predio agrícola; 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 letra b) del N°1 del art. 20 de la L.I.R., en cuanto les fueren pertinentes.

4). La persona que haya dado en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, deberá declarar la renta efectiva acreditada mediante el respectivo contrato.

b2) Cálculo del impuesto de primera categoría: sobre la renta presunta determinada según las normas de la letra anterior se aplica la tasa del 10% (15% en los años comerciales 1991, 1992 y 1993). De este impuesto, sólo el propietario o usufructuario puede rebajar el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta respectiva. Si el bien raíz estuviese total o parcialmente exento del impuesto territorial, la rebaja en comento será igual al monto representativo del impuesto que debería pagarse de no existir tal exención. Si la rebaja por concepto del impuesto territorial excediera del impuesto aplicable a las rentas de la primera categoría (incluyendo otras actividades del contribuyente afectadas por dicho impuesto), el mencionado excedente se pierde.

La rebaja del impuesto territorial en los términos señalados también la pueden hacer efectiva los contribuyentes forestales que declaren en base a renta efectiva según contabilidad completa y los propietarios que entreguen sus predios en arrendamiento.

A continuación, se cita un ejemplo didáctico de lo mencionado anteriormente.

1). Propietario explota predio forestal

Ventas netas anuales, reajustadas	U.T.M. 5.500
Avalúo fiscal al 01.01.X1	\$ 40.000.000
Impuesto territorial pagado, reajustado	\$ 760.000
<u>Desarrollo:</u>	
Renta presunta: 10% sobre 40.000.000	<u>\$ 4.000.000</u>
Impuesto: 15% sobre 4.000.000	\$ 600.000
Menos: Impuesto territorial	(760.000)
Excedente que se pierde	<u>\$ (160.000)</u>

2). Arrendatario de predio forestal.

Ventas anuales	U.T.M.	3.200
Avalúo al 01.01.X1.	\$	30.000.000
Impuesto territorial pagado por el propietario, reajustado.	\$	640.000
Renta neta anual de arrendamiento según contrato, reajustado	\$	3.440.000
<u>Desarrollo: Arrendatario.</u>		
Renta presunta: 4% sobre 30.000.000	\$	1.200.000
Impuesto: 15% sobre 1.200.000	\$	<u>180.000</u>

El arrendatario no puede rebajar el impuesto territorial pagado por el propietario.

*Propietario:*

Impuesto: 15% sobre 3.440.000	\$	516.000
Menos: Impuesto territorial		<u>(640.000)</u>
Excedente que se pierde	\$	<u>(124.000)</u>

Fuente : Contreras y González (1992).

*Nota* : Si el propietario tuviera otras rentas de primera categoría, el impuesto territorial pagado por el predio agrícola se puede rebajar del total del impuesto que corresponda por dicha categoría. La renta presunta correspondiente al arrendatario y la efectiva obtenida por el propietario, deberán ser declaradas por estos contribuyentes en su global complementario, bajo las normas generales que rigen para dicho tributo.

5.3.1.2 *Renta efectiva de la actividad forestal:*

## a) ¿Quiénes están obligados a declarar renta efectiva?

Todo contribuyente que posea o explote a cualquier título bienes raíces agrícolas que no cumpla los requisitos copulativos comentados en el punto 5.3.1.1., deberá declarar la renta en virtud de lo establecido en la letra a) del N°1 del art.20 de la L.I.R., a contar del Año Tributario 1992, esto es, ejercicio comercial 1991.



Sin embargo, el artículo transitorio de la Ley N° 19.118 de 1992, permitió a los agricultores obligados a llevar contabilidad completa desde el 01.01.91, optar por declarar renta presunta por el año comercial 1991.

En consecuencia, están obligados a declarar su renta efectiva los contribuyentes agrícolas que se encuentren en alguna de las siguientes alternativas:

1). Las sociedades anónimas abiertas o cerradas se encuentran obligadas a declarar su renta efectiva en base a contabilidad completa, cualquiera sea el monto de sus ventas netas anuales. Esta obligación está vigente desde el año 1964.

2). Los empresarios agrícolas, sociedades de personas, comunidades, cooperativas u otras personas jurídicas, que además de la renta agrícola obtengan otras rentas efectivas de primera categoría determinadas según contabilidad completa.

3). Las sociedades de personas, comunidades, cooperativas u otras personas jurídicas que exploten predios agrícolas, que no estén formadas exclusivamente por personas naturales.

4). Los empresarios agrícolas, sociedades de personas, cooperativas, comunidades u otras personas jurídicas que en su actividad agrícola tengan una venta neta anual superior a 8.000 U.T.M. La forma de determinar este límite se explica en la letra c), de este punto.

b) ¿Desde cuándo se debe llevar contabilidad?

El contribuyente forestal que declare en base a renta presunta y que en un año pierda esta normativa por encontrarse en alguna de las alternativas anteriores, queda obligado a declarar renta efectiva según contabilidad completa a contar del 1° de enero del año siguiente y no podrá volver al régimen de renta presunta (Art.20, N°1, letra b), L.I.R).

Sin embargo, si a futuro este contribuyente deja de estar afecto al impuesto de primera categoría respecto de su actividad forestal por cinco ejercicios consecutivos o más, podrá retornar a declarar su renta presunta siempre que reúna los requisitos comentados en el punto 5.3.1.1. Para computar el plazo antes referido, se considera que el contribuyente desarrolla actividades agrícolas cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce del predio, cuya propiedad o usufructo conserva.

b1). Opción para declarar renta efectiva.

Los contribuyentes forestales pueden optar, si lo desean, por declarar su renta efectiva en base a contabilidad completa. Una vez ejercida tal opción no podrán reincorporarse al sistema de presunción de renta (Art. 20, N°1, letra b), inc. 10°, L.I.R.).

No obstante lo anterior, si a futuro este contribuyente deja de estar afecto al impuesto de primera categoría respecto de su actividad forestal por cinco ejercicios consecutivos o más, podrá retornar a declarar su renta presunta siempre que reúna los requisitos comentados a el punto 5.3.1.1.. Para computar el plazo antes referido, se considera que el contribuyente desarrolla actividades forestales cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce del predio, cuya propiedad o usufructo conserva.

Esta opción deberá ejercerse dentro de los meses de enero y febrero de cada año comercial y las rentas obtenidas a contar de dicho año tributarán en el régimen de renta efectiva según contabilidad completa (Art. 20, N°1, letra b), inc. 11°, L.I.R.).

c). Forma de computar el monto de 8.000 U.T.M. de ventas anuales.

c1). Ventas que se consideran: para los efectos de determinar el monto de ventas anuales se consideran las ventas netas agrícolas, excluyendo las enajenaciones ocasionales de

bienes muebles e inmuebles que forman el activo fijo o inmovilizado (Art.20, N°1, letra b),inc.4°,L.I.R.).

Las ventas netas de cada mes, excluido el I.V.A, debe expresarse en U.T.M. de acuerdo con el valor que dicha unidad tenga en cada mes. La sumatoria de las ventas neta mensuales, entre enero y diciembre, será el monto de ventas netas anuales en U.T.M. La UTM deben expresarse en cifras enteras, despreciendo los decimales. (ver anexo 10.6 )

c2). Agricultores cuya venta anual no exceda de 1.000 U.T.M. : los agricultores, cualquiera sea su calidad jurídica, excluidas sólo las S.A., pueden mantenerse dentro del régimen de renta presunta, si es que en el o los ejercicios que sirven de base para determinar el monto de sus ventas netas anuales agrícolas, éstas no exceden de 1.000 U.T.M., aun cuando presenten alguna de las otras características que obligan a declarar por renta efectiva según contabilidad completa.

Para determinar este límite de ventas agrícolas de hasta 1.000 U.T.M. no se consideran las ventas agrícolas de las empresas con las cuales pudiera estar relacionado el agricultor, pero sus ventas sí deben ser consideradas para computar el monto da las ventas anuales.

Cabe aclarar que un agricultor una vez incorporado a la obligación de tributar por renta efectiva no puede retornar al régimen de renta presunta por el sólo hecho de realizar ventas anuales que no excedan de 1.000 U.T.M.

A continuación se indica un esquema para la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, conforme con lo dispuesto en los arts. 29° al 33° de la L.I.R..

- |  |       |       |
|--|-------|-------|
| a).Ingresos percibidos o devengados de las actividades<br>a que se refieren los N°s. 1,3,4y5 del art.20°.  | ----- | \$(+) |
| b).Reajustes percibidos o devengados a que se refieren<br>los números 25 y 28 del art. 17°.                | ----- | \$(+) |
| c).Rentas percibidas provenientes de las operaciones o<br>inversiones a que se refiere el N°2 del art.20°. | ----- | \$(+) |

d).Diferencias de cambio percibidas o devengadas a favor del contribuyente.-----	\$(+)
e).Ingresos que no constituyen renta en virtud del art. 17º.-----	\$(-)
<i>INGRESOS BRUTOS</i> (Art. 29º).-----	\$(=)
f).Costos directos de los bienes y servicios(Art.30º).-----	\$(-)
<i>RENDA BRUTA</i> .-----	\$(=)
g).Gastos necesarios para producir la renta, pagados o adeudados (Art. 31º).-----	\$(-)
<i>RENDA LIQUIDA</i> .-----	\$(=)
h).Ajuste por corrección monetaria (Art. 32º).	
h1).Ajuste del C.P.I. de los aumentos de capital y de pasivos no monetarios (Nº1, art. 32º).-----	\$(-)
h2).Reajuste de las disminuciones de capital y de los activos no monetarios (Nº 2, art. 32º).-----	\$(+)
<i>RENDA LIQUIDA AJUSTADA</i> .-----	\$(=)
y).Agregados y deducciones (Art. 33º).	
y1).Partidas no aceptadas como gastos y rebajas de la renta bruta (Nº1, art. 33º).-----	\$(+)
y2).Partidas no afectas a impuesto e incluidas en los ingresos brutos (Nº 2, art. 33º).-----	\$(-)
<b><i>RENDA LIQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORIA</i></b>	
<b><i>O PERDIDA TRIBUTARIA</i></b> .-----	<b>\$(=)</b>

Fuente : Manual de Consultas Tributarias, Nº 201 (1994).

Nota : Al aplicarse el impuesto de primera categoría sobre las rentas tanto percibidas como devengadas, su base imponible estará constituida por la renta líquida imponible de primera categoría, determinada ésta de conformidad al mecanismo establecido en los artículos 29º al 33º de la Ley de la Renta.

5.3.2 Determinación impuesto global complementario. Para los efectos de la determinación de I.G.C., se deducirá del impuesto calculado el 50% del impuesto que proporcionalmente afecte a las rentas percibidas o devengadas provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales obtenidas por personas naturales o jurídicas de cualquier naturaleza, mientras estén acogidas al D.L. Nº 701.

A continuación se ilustra un ejemplo práctico para la determinación del impuesto global complementario, con datos ficticios:

- Utilidades explotación de bosque -----	\$ 100.000
Mas:	
- Otras rentas -----	\$ 200.000
<b>RENTA GLOBAL -----</b>	<b>\$ 300.000</b>
a). Cálculo del impuesto:	
- Impuesto determinado (estimado) -----	\$ 50.000
Menos créditos:	
- Cargas familiares y como contribuyente(estimado)-----	\$ 20.000
	<b>\$ 30.000</b>

b). Cálculo del porcentaje del impuesto que corresponde a la explotación de bosques:

$$\frac{\text{Renta explotación de bosques} \times 100}{\text{Renta Bruta Global}} = \frac{100.000 \times 100}{300.000} = 33,33\%$$

Corresponde deducir el 50% del 33,33% del impuesto, es decir, 16,67% de \$ 30.000, lo cual es \$ 5.000.

c). Cálculo del impuesto definitivo:

- Impuesto determinado menos cargas familiares y rebaja como contribuyente -----	\$ 30.000
- Menos impuesto proporcional a las rentas de la explotación de bosques -----	\$ 5.000
	<b>\$ 25.000</b>

Fuente : Contreras y González, (1992).

Del monto así determinado se deducirá cuando corresponda:

a). El 20% sobre el monto de las cantidades distribuidas por las sociedades anónimas y en comandita por acciones, constituidas en Chile, siempre que hayan estado afectadas por el impuesto del art. N° 21, de la Ley de Renta.

b). El impuesto proporcional a las rentas exentas, parcialmente exentas, a las rentas sujetas a impuestos substitutivos especiales y a las rentas referidas en el N°1 de art. 42°.

c). Pagos provisionales mensuales o la proporción que corresponda en el caso de socios de sociedades de personas. En cambio, mientras no se exploten los bosques que se planten desde el 28 de octubre de 1974, los terrenos de A.P.F. y los bosques naturales no se consideran para los efectos de la determinación de la renta presunta ni para el cálculo del I.G.C., siempre que respecto de ellos exista el certificado de registro otorgado por la Conaf, como lo ordena el art. 20° del D.L. 701, del 28 de octubre de 1974.

A continuación se detalla la tabla utilizada para el cálculo del I.G.C. para noviembre de 1996, de acuerdo con la Ley N°19.247 publicada en el D.O. el 15-09-1993.(art.1,letra g),del año 1995 (valor U.T.M.:\$ 23.067).

**TABLA 6. TABLA PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO GLOBAL  
COMPLEMENTARIO.**

Monto Renta Imponible		Factor	Cantidad a rebajar incluido 10% U.T.M.
Desde	Hasta		
\$ 0,00	\$ 230.670,00	Exento	\$ 0,00
230.670,01	692.010,00	0,05	13.840,20
692.010,01	1.153.350,00	0,10	48.440,70
1.153.350,01	1.614.690,00	0,15	106.108,20
1.614.690,01	2.076.030,00	0,25	267.577,20
2.076.030,01	2.768.040,00	0,35	475.180,20
2.768.040,01	y más	0,45	751.984,20

Fuente : INE, Octubre (1996).

**5.3.3 Empresario forestal que deba por primera vez declarar renta efectiva.** Los contribuyentes forestales que por primera vez deban declarar renta efectiva en base a contabilidad completa deberán cumplir con las siguientes exigencias:

a). Confección de un balance inicial: este balance inicial se práctica al 1° de enero del ejercicio en que queden sujetos al sistema de declarar rentas efectivas según contabilidad completa.

A continuación se presenta una estructura en la cual se indican las normas para la confección del referido balance:

**TABLA 7. ESTRUCTURA DEL BALANCE.**

<b>Tipo de bien</b>	<b>Valor de registro</b>
- TERRENOS AGRÍCOLAS O PREDIOS	-Avalúo vigente al 1° de Enero del ejercicio respectivo, o -Valor de adquisición reajustado según variación del IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición y Diciembre del año anterior al balance inicial.
- OTROS BIENES DEL ACTIVO FIJO: Construcciones Maquinarias Muebles y Enseres Tractores, Camiones Animales del Activo fijo, adquiridos, etc.	-Valor de adquisición o construcción, debidamente documentado, reajustado según variación del I.P.C. entre el último día del mes anterior al de adquisición o desembolso y diciembre del año anterior al balance inicial, descontando las depreciaciones que correspondan por el mismo periodo.
- BIENES DEL ACTIVO REALIZABLE Excepto: Producción propia	-Costo directo debidamente documentado, reajustado según normas del N° 3 del art. 41° de la L.I.R.
- PLANTACIONES SIEMBRAS BIENES COSECHADOS EN EL PREDIO ANIMALES NACIDOS EN EL PREDIO	-Costo de reposición a la fecha del balance inicial. Se considera: Calidad y estado en que se encuentren. Su vida útil a contar de dicha fecha. Relación con el valor de bienes similares en la misma zona.
- OTROS BIENES DEL ACTIVO.	-Costo o valor de adquisición, debidamente documentado reajustado en conformidad con las normas del art. 41° de la L.I.R.
- PASIVOS Acreedores Préstamos Letras por pagar	-Se registran por su monto efectivo debidamente documentado, reajustado según las normas del art. 41° de la L.I.R. Las deudas por pagar, que emanen de operaciones de crédito de dinero, sólo se podrán contabilizar si han pagado oportunamente el impuesto de Timbres y Estampillas, si así procedía.

Fuente : Contreras y González (1992).

Notas : Los activos y pasivos indicados anteriormente deben *decir relación con la actividad forestal*, ser propios de ella, necesarios para desarrollarla y deben existir o estar vigentes a la fecha del balance inicial.

b). Estado de Resultados: en relación con el estado de resultados se propone la siguiente estructura, en que cada empresa podrá adaptar a sus particulares características o necesidades (datos son ficticios para efectos didácticos):

TABLA 8. ESTADO DE RESULTADOS.

<b>Estado de resultados</b>	
<b>-VENTAS</b>	
Ventas Madera .....	180.000
Menos: Costo madera .....	<b>(78.130)</b>
<b>-MARGEN DE EXPLOTACIÓN</b> .....	101.870
<b>-MENOS: GASTOS OPERACIONALES</b>	
Depreciaciones .....	(5.408)
Castigos (Incendio) .....	(14.164)
Impuesto territorial .....	(2.806)
Gastos administrativos .....	(1.000)
Reajustes e Intereses Impuesto Territorial .....	<b>(791)</b>
<b>RESULTADO OPERACIONAL</b> .....	<b>77.701</b>

Fuente : Contreras y González (1992).



#### 5.4 Esquema de tributación que norma la explotación de bienes raíces agrícolas.

De acuerdo a lo señalado en el transcurso de la presente sobre la forma de determinar la renta proveniente de la actividad forestal y el posterior pago de los correspondientes tributos contemplados en la L.I.R., se señala el siguiente cuadro resumen:

TABLA 9. TRIBUTACION QUE AFECTA A LA EXPLOTACION DE BIENES RAICES AGRICOLAS.

Tipo Contribuyente	Forma de Explotación	Renta Efectiva	Renta Presunta (2)	1° Cat.	Global o Adicional	P.P.M.
Sociedades Anónimas	Propietario Arrendatario Subarrendatario	Contabilidad Completa (3)(4)(5)	-----	Sí	No (7)	Sí
Demás Contribuyentes (1)	Propietarios o usufructuarios que explotan directamente el predio	Puede <i>optar</i> por declarar en base a contabilidad. En tal caso no puede retornar al régimen de renta presunta.	10% Avalúo Bien Raíz vigente al momento de presentar la declaración anual	Sí	Sí	No
	Arrendatario o subarrendatario		4% (Idem anterior)	Sí	Sí	No
	Arrendador o subarrendador	Sí	-----	Sí	Sí	No

Fuente : Contreras y González (1992).

#### Notas :

- 1). Las empresas agrícolas que en virtud de la Ley N°18.985 quedaron obligadas a tributar por renta efectiva desde el 01-01-91, pueden *optar* por declarar *renta presunta* en este A.T. 92 (Ley N° 19.118, D.O. 03-02-92).
- 2). Las presunciones a que se alude en el presente cuadro, son presunciones de derecho.
- 3). Las Sociedades Anónimas de giro agrícola están obligadas a llevar contabilidad completa según las normas del Reglamento de Contabilidad Agrícola.
- 4). Los contribuyentes, que no sean S.A., dedicados a la explotación de bosques acogidos al D.L. 701 de 1974 o al D.S. N° 4.363 de 1931, están obligados a declarar su renta efectiva mediante contabilidad llevada según el D.S. N° 871.
- 5). Los contribuyentes que no sean S.A. obligados a declarar renta efectiva o que opten a ello, deben hacerlo según las normas contenidas en el D.S. N°1.139 de 1.991.
- 6). Los contribuyentes sin domicilio ni residentes en Chile quedan afecto al Impuesto Adicional en reemplazo del I.G.C.

7). Los accionistas de S.A. tributan con I.G.C. o adicional, según el caso, por las distribuciones que les efectúen.

**TABLA 10. CUADRO SINOPTICO DE CONTRIBUYENTES AGRICOLAS QUE A CONTAR DEL 1-1-91 PUEDEN TRIBUTAR POR RENTA PRESUNTA**

Tipo de contribuyente	Requisitos	Monto de la renta presunta
1. Agricultores personas naturales, que explotan predios agrícolas en calidad de propietarios o usufructuarios.	a. Si sus ventas netas anuales agrícolas no exceden de 1.000 UTM, se acogen a renta presunta sin atender a ninguna otra circunstancia. b. Si sus ventas netas anuales agrícolas exceden de 1.000 y no sobrepasan las 8.000 UTM, se acogen a renta presunta si: b1. No desarrollen otras actividades de 1° Categ. por las cuales deban llevar contabilidad completa. b2. Para computar el monto de sus ventas agrícolas deben sumar las ventas agrícolas de sociedades con las que se encuentren relacionados.	- 10% de Avalúo Fiscal del predio vigente al 1° de enero del año en que debe presentarse la declaración anual de rentas. Esta renta presunta queda afecta a: Primera Categoría, y I.G.C. o Adicional.
2. Sociedades (excepto S.A.), comunidades sociedades de hecho y otras personas jurídicas, que exploten predios en calidad de propietarias o usufructuarias.	a. Si sus ventas netas anuales agrícolas no exceden de 1.000 UTM, se acogen a renta presunta sin atender a ninguna otra circunstancia. b. Si sus ventas netas anuales agrícolas exceden de 1.000 y no sobrepasan las 8.000 UTM, se acogen a renta presunta siempre que: b1. No desarrollen otras actividades de 1° Categ. por las cuales deban llevar contabilidad completa. b2. Todos sus socios, comuneros o cooperados deben ser personas naturales. b3. Para computar el monto de sus ventas agrícolas deben sumar las ventas agrícolas de sociedades con las que se encuentren relacionados.	Idem anterior.
3. Agricultores personas naturales, que exploten predios en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario: arrendatarios, cesionarios, medieros.	Las letras; a), b), b1) y b2) Idem al punto N° 1. b3. Que el propietario del predio no sea un contribuyente agrícola sometido a la obligación de tributar por renta efectiva. No rige para contratos de arriendo celebrados por escritura pública o protocolizados hasta el 31.12.89 ni para arrendatarios que hayan declarado oportunamente su renta presunta en los años 1989 y anteriores.	- 4% de Avalúo Fiscal del predio vigente al 1° de enero del año en que debe presentarse la declaración anual de rentas. Esta renta presunta queda afecta a: 1ª Categoría, y I.G.C. o Adicional.
4. Sociedades no S.A, comunidades, sociedades de hecho y otras personas jurídicas que exploten predios en una calidad distinta al propietario o usufructuario: arrendatarios, cesionarios, medieros.	Las letras; a), b), b1), b2) y b3) Idem al punto N° 2 La letra; b4) Idem al punto N° 3, letra b3).	Idem anterior.

Fuente : Contreras y González (1992).

### **5.5 Contabilización de reservas forestales.**

De acuerdo a las normas financieras sobre la contabilización de reservas forestales por el mayor valor producto del crecimiento de las plantaciones, impartidas en la Circular N° 754 de 1987, de la Superintendencia de Valores y Seguros, por lo cual las sociedades anónimas deben tener presente lo siguiente:

a). Deben reconocer anualmente el mayor valor que adquieren las plantaciones por el crecimiento anual, según el siguiente ejemplo:

● PLANTACIONES-BOSQUES (Activo Fijo)	
Arboles( <i>Pinus radiata</i> D.Don) .....	300.000
RESERVA FORESTAL(Capital y Reservas) .....	300.000

b). Iniciada la explotación deberá traspasarse el monto correspondiente al volumen efectivamente explotado desde el activo fijo al rubro existencias. También podrá hacerse el traspaso antes mencionado en base a un programa de explotación del ejercicio siguiente. En consecuencia, el ejemplo será el siguiente:

● EXISTENCIAS (Activo Circulante)	
Madera .....	110.000
PLANTACIONES-BOSQUES	
Arboles .....	110.000

c). La proporción de la reserva forestal correspondiente a los bosques explotados deberá reconocerse en los resultados al momento de su realización, rebajando el costo vendido. Por lo tanto, deberá efectuarse la sgte. contabilización:

● RESERVA FORESTAL (Capital y Reservas) .....	90.000
COSTO VENDIDO (Costo de Venta).	
Madera .....	90.000

Fuente : Contreras y González, (1992).

Los efectos que se produzcan como consecuencia de la aplicación del procedimiento anterior deberán ser detallados en notas explicativas a los estados financieros.

Las instrucciones anteriores no surten efecto para la aplicación de la normativa tributaria. En consecuencia, cualquier diferencia que se produzca en los resultados, al considerar ambas normativas, obliga a hacer los ajustes en el instante en que se determine la renta líquida imponible de primera categoría.

d). Finalmente, cabe señalar que si se adquiere un predio, que incluye terrenos, plantaciones, casas de trabajadores, animales, maquinarias, instalaciones, etc. y se ha pagado un precio total, éste deberá distribuirse en cada uno de los bienes adquiridos, de acuerdo a los antecedentes que se reúnan sobre el particular. El terreno y las casas de los trabajadores, por ejemplo, se pueden valorizar según su avalúo fiscal. Además, deberán tenerse presente los años de vida útil económica que le restan a los diferentes bienes adquiridos, para los fines de determinar las depreciaciones futuras.

### **5.6 Normas contables simplificadas para la actividad forestal.**

En virtud del D.S. Nº 871, que fija normas sobre contabilidad simplificada para determinar la renta de la explotación de bosques acogidos al D.L. Nº 701, explotados por personas naturales y sociedades de personas, se debe tener presente:

1). Debe confeccionarse inventario inicial a la fecha en que se inicie la explotación del bosque, en el cual se determina el patrimonio líquido destinado a la actividad forestal. Copia de este inventario se adjunta al aviso que por escrito debe darse al S.I.I.

2). Mientras el bosque está en crecimiento, es decir, cuando aún no se explota, no se realiza ningún registro contable.

3). La declaración anual del impuesto a la renta será obligatoria a partir del año en que se haya iniciado la explotación forestal.

- **Determinación del inventario inicial:**

El inventario inicial y su valorización se efectúan acorde con las normas del D.S. Nº 871. En atención a que el citado inventario inicial se confecciona una vez transcurridos varios años desde que se inician las primeras inversiones, será preciso archivar todos los antecedentes para facilitar esta tarea.

- Los bosques se valorizan según certificado de la Conaf.

Esta valorización no puede, en ningún caso, contemplar el crecimiento natural o vegetativo de los bosques, según lo dispuesto en el art. 7º, letra a), del D.S. Nº 871.

- Los otros activos se valorizan de acuerdo a lo establecido en la Ley de Renta e instrucciones del S.I.I.

- Las bonificaciones forestales percibidas se registrarán debidamente actualizadas.

A continuación se ilustra un ejemplo de la forma en que el inventario inicial debe registrarse en el libro de ingresos y egresos (las cifras tienen un valor expositivo):

<u>ITEM</u>	<u>VALOR (\$)</u>
- TERRENOS .....	50.000
- CASAS TRABAJADORES .....	10.000
- MAQUINARIAS .....	5.000
- HERRAMIENTAS .....	3.000
- ANIMALES DE TRABAJO .....	2.000
- PLANTACIONES BOSQUES	
Arboles( <u>Pinus radiata</u> D.Don.) .....	100.000
Sistema de riego .....	20.000
Cercos .....	2.000
- PROVEEDORES .....	8.000
- ACREEDORES .....	14.000
- INGRESO DIFERIDO D.L.701 .....	90.000
- CAPITAL .....	80.000

Fuente : Contreras y González, (1992).

Nota : Cabe señalar que los estados anuales que se practiquen una vez iniciada la explotación forestal, estarán sometidos al sistema de corrección monetaria en conformidad a las normas del art. 41° de la ley de renta.

- Registro de las transacciones en el Libro de Ingresos y Egresos:

TABLA 11. LIBRO DE INGRESOS Y EGRESOS.

( Mes: Octubre, año: 1992 ).

Día	Detalle	Perdidas (Egreso)	Ganancias (Ingresos)
1	Pago prima de Seguro	150	
2	Cobranzas ventas créditos		15.000
6	Pago reparación galpón bodega	2.000	
6	Ventas al contado		10.000
7	Pago de honorarios (valor neto)	900	
9	Pago de imposiciones	300	
9	Pago retenciones impuesto	100	
14	Cobranzas ventas créditos		8.000
14	Ventas al contado		3.000
16	Castigos	2.500	
17	Pago fumigaciones	3.400	
21	Pago publicidad	500	
26	Ventas al contado		4.000
28	Pago comisiones venta	2.200	
30	Cobranzas venta crédito		7.000
30	Pago remuneraciones (valor neto)	9.000	
30	Costo vendido ..... 30.000		
	Menos: Proporción bonificación Forestal ..... (10.000)		
	<b>SUMA DEL MES</b>	<u>20.000</u>	<u>      </u>
	<b>UTILIDAD DEL MES</b>	41.050	47.000
	<b>SUMAS IGUALES</b>	<u>47.000</u>	<u>47.000</u>

Fuente : Contreras y González (1992).

*Nota* : Al cierre del año se anotará nuevamente el inventario final teniendo presente que los valores estarán actualizados vía corrección monetaria y menos la depreciación, para lo cual se utilizarán los mismos procedimientos de cálculo utilizados en el ejercicio general de bosques del ejercicio antes mencionado.

### **5.7 Valorización de plantaciones y bosques naturales.**

En conformidad a lo establecido en el D.S. N° 871 del Ministerio de Hacienda, al momento o año en que se proceda a la venta o explotación de bosques, se deberá practicar un inventario de bienes y deudas de estos contribuyentes. Dentro de éste, se deberán reflejar los costos o valores de los bosques y plantaciones.

Para dar cumplimiento a la obligación tributaria de valorización inicialmente los señalados activos, los contribuyentes que tengan sus predios acogidos a las normas del D.L.701 podrán requerir de Conaf un certificado, mediante el cual se establece el valor tributario de los bosques o plantaciones forestales.

Con el fin de comprender la metodología para el cálculo del valor tributario de los bosques o plantaciones, se menciona un ejemplo práctico del procedimiento a aplicar:

### ANTECEDENTES GENERALES.

Al día 1 de agosto de 1996 el propietario del predio "Montecarlo" solicita a la Corporación la certificación del valor de sus plantaciones forestales, de acuerdo a las siguientes especificaciones técnicas:

Ubicación de las plantaciones: .....	Sector Arenales-VIII Región
Año de la plantación: .....	1976
Especie: .....	<u>Pinus radiata</u> D. Don.
Tipo de planta: .....	1/0 R.D.
Tipo de roce: .....	Liviano
Densidad inicial: .....	2.500 plantas/ha.

### DESARROLLO.

Selección del valor de costo ( ha ) que resulte más alto de la comparación de ambas tablas de costos de forestación:

1.- Determinación del valor usando la tabla fijada para el año de plantación:

Costo según tabla año 1976 .....	\$ 351,00
+ Actualización al 01-08-96: ( 20.049,7 % ) .....	\$ <u>70.374,00</u>



Nota: I.P.C. considerado entre el 31-07-75 y el 31-07-96.

- Por lo tanto, valor de costo/ha actualizado al 01-08-96: ..... \$ **70.725,00 ( X<sub>1</sub> )**

2.- Determinación del valor usando la tabla vigente a la fecha de certificación:

Costo según tabla vigente  
(para forestación año 1995) ..... \$ 64.334  
+ Actualización al 01-08-96: ( 13.7 % ) ..... \$ 8.813,8

Nota : I.P.C. considerado entre 31-07-94 y el 31-07-96.

- Por lo tanto, valor de costo/ha actualizado al 01-08-96: ..... \$ **73.148 ( X<sub>2</sub> )**

En donde:  $X_1 = \$ 70.725,00$  y  $X_2 = \$ 73.148,00$  Luego  $X_2 > X_1$   
Ello implica  $Y_1 = \$ 73.148,00 =$  valor elegido

3.- Determinación del valor elegido más gasto de poda ( Y<sub>2</sub> )

Costo de poda según tabla vigente( For.año1995 ) ..... \$ 22.029  
+ Actualización al 01-08-96: ( 13,7 % ) ..... \$ 3.017,9

Nota : I.P.C. considerado entre el 31-07-94 y el 31-07-96.

Costo de poda actualizado ..... \$ 25.047  
+ Costo de forestación actualizado ..... \$ 73.148 ( Y<sub>1</sub> )

- Por lo tanto, costo forestación + poda ( \$/ha ) ..... \$ **98.195 ( Y<sub>2</sub> )**

4.- Determinación final de costos de forestación ( Y<sub>3</sub> ) al 01-08-96.

Calculo de gastos de administración anual:

Costo gasto de administración anual según tabla  
vigente para la VIII Región ..... a) \$ 3.298 ..... b) \$ 968  
+ Actualización al 1-8-96: ( 13.7 % ) ..... \$ 451,8 ..... \$ 132,6  
\$ 3.750 ..... \$ 1.101

Nota : I.P.C. considerado entre el 31-07-94 y el 31-07-96.

En este caso, como la plantación es del año 1976, significa que tiene 19 años de administración a la fecha de plantación. Los primeros 5 años tienen un costo actualizado de \$ 3.750 /año y los 14 años restantes el costo actualizado es de \$ 1.101 /año.

Por lo tanto:  $\$ 3.750 \times 5 \text{ años} + \$ 1.101 \times 14 \text{ años}$

• Por lo tanto, costo administración ( \$/ha ): ..... **\$ 34.164**

Ello implica que la administración anual se que debe agregar  
al costo de forestación + poda es: ..... **\$ 34.164**  
+ (  $Y_2$  ) : ..... **\$ 98.195**

Por lo tanto, costo de forestación ( \$/ha ) obtenido (  $Y_3$  )  
a la fecha de certificación: ..... **\$ 132.359**

Ahora bien, como se necesita la certificación de una plantación de 157 ha. tenemos: Valor final de certificación \$ 20.780.363 equivalente a 911.7 U.T.M. al valor del mes de agosto de 1996 ( \$ 22.793 ).

Fuente : Conaf - Gerencia forestal, julio (1982).

Nota : Si existieran rodales con distintas especificaciones técnicas de plantación (año, densidad, tipo de planta, etc.), el cálculo de valorización de cada uno de ellos debe hacerse igual al ejemplo citado, y sumar el valor resultante al valor final de valorización.

### **5.8 Análisis de la rentabilidad en la inversión forestal.**

Con la finalidad de derivar un esquema de análisis sobre el efecto del D.L. N° 701 sobre la rentabilidad de las inversiones forestales, se concuerda con lo propuesto por Chacón (1995), en su obra "Decisiones Económico-Financieras en el Manejo Forestal", por lo práctico y rápido de la metodología adoptada.

En virtud con las disposiciones legales establecidas en el D.L. N° 701, sobre Fomento Forestal y sus normas complementarias, el mencionado autor señala que el flujo de costos e ingresos se ve fuertemente modificado para los predios acogidos al D.L. 701 en relación

con aquellos que no lo están, pero este efecto es válido sólo para aquellos propietarios que por el hecho de acoger su predio a esta ley pasan a tener la obligación de tributar por renta efectiva. No es el caso de empresas, sociedades o cualquier otro propietario afecto a tributación por renta efectiva antes de operar las franquicias de la citada ley, en cuyo caso el único costo relevante que le impone el D.L. 701 es la obligación de reforestar después de la cosecha ya que el pago del impuesto a la utilidad (impuesto de primera categoría), en el caso de estos propietarios es irrelevante, puesto que deben hacerlo de todas formas. Sin embargo, la rentabilidad de la inversión para ellos no puede sino mejorar, ya que los beneficios aportados por el Decreto Ley son notables.

5.8.1 Rentabilidad de la inversión no acogiéndose al D.L. N° 701. Para realizar el análisis se ha determinado arbitrariamente una edad de rotación de 22 años, en el caso de los costos si bien corresponden a cifras estándares, son completamente supuestos. El análisis se hace considerando sólo una rotación ya que el propietario que tributa con renta presunta no está obligado a reforestar.

A continuación en la tabla 12, contiene los costos e ingresos netos, año por año, con el cálculo de la rentabilidad mediante el valor actual neto (VAN), para el caso de un propietario no acogido al D.L. N° 701.

TABLA 12. COSTOS E INGRESOS DE UNA INVERSION FORESTAL NO ACOGIDA AL D.L. N° 701.

Edad ( años )	Item	Monto ( \$/ha )
0	Plantación	-90.000
1	Replante	-20.000
7	Raleo a desecho y 1ª.Poda	-28.000
9	2ª.Poda	-25.000
14	Raleo Comercial	180.000
22	Cosecha	3.000.000

Fuente : Chacón, Ivan (1995).

Además, se estima, un gasto anual de \$15.000, que incluye administración y costo de oportunidad del suelo. La tasa alternativa del capital es 8% real anual. El impuesto territorial y la renta presunta que afecta a los predios en esta situación no se incluyen en el cálculo, ya que esté plantado o no, deben pagarse igual y son, por lo tanto, irrelevantes para los efectos de comparar rentabilidad. La rentabilidad según el VAN es:

Donde: 
$$VAN = \sum_{j=0}^n (B_j - C_j) / (1+i)^j$$

VAN: Valor actual neto, en pesos.

B<sub>j</sub>: Beneficios del periodo j, en pesos.

C<sub>j</sub>: Costo del periodo j, en pesos.

i: Tasa de descuento, en valor decimal.

$$VAN = -90.000 - \frac{20.000}{1,08} - \frac{28.000}{1,08^7} - \frac{25.000}{1,08^9} - \frac{15.000 * (1,08^{22} - 1)}{0,08 * 1,08^{22}} + \frac{180.00}{1,08^{14}} + \frac{3.000.000}{1,08^{22}}$$

$$V.A.N. = \$ 322.731 /ha$$

Comentario: Una vez analizada la anterior propuesta, es conveniente mencionar algunos alcances con la finalidad de no incurrir en confusiones:

-El citado autor no considera en su análisis para el cálculo de la rentabilidad, la magnitud del I.G.C. que debe pagar el contribuyente afecto a presunción de renta.

-En el régimen de presunción de renta, el legislador presume de Derecho, que toda la utilidad generada al momento de liquidar el bosque, fue retirada. Por lo cual el propietario deberá pagar el I.G.C., en el año tributario correspondiente.

- La base imponible en I.G.C. corresponde al 10% del avalúo fiscal del inmueble, cuando se presume renta.

**5.8.2 Rentabilidad de la inversión estando acogido al D.L. 701.** Ahora bien, corresponde realizar el análisis para un propietario acogido al Decreto Ley, en este caso se incluyen los beneficios adicionales por las bonificaciones que otorga el discutido Decreto: forestación en el año 2; primera poda, a recibir en el año 8 y segunda poda, a recibir en el año 10; y administración, durante toda la vida del rodal. Los valores pertinentes de los beneficios se extraen de la tabla publicada todos los años por Conaf en la Revista Chile Forestal, en este caso del año 1992. Los costos adicionales, por su parte, en este ejemplo quedan restringidos a la estimación del impuesto a la utilidad (de primera categoría) y a la obligación de reforestar luego de la cosecha.

Se excluye el efecto de la percepción de las bonificaciones sobre el cálculo de la renta, puesto que tal efecto es completamente diferente para cada propietario, ya que el monto final a pagar por este impuesto depende de otros ingresos que tiene cada empresa y cada persona. Asimismo, se excluye del cálculo la rebaja del 50% del I.G.C. de las rentas provenientes de predios acogidos al D.L. Nº 701, por las mismas razones.

El autor señala, que para calcular el impuesto a la utilidad es necesario previamente estimar el monto de los costos de formación del rodal. Este cálculo se hace en este ejemplo considerando los costos publicados por Conaf en las tablas ya mencionadas, aceptándose una tasa de capitalización del 12% anual.

En la tabla 13 se indica la información de costos utilizados en este ejemplo, publicados por Conaf para el año 1992, valores necesarios para calcular el costo de formación para una rotación de 22 años y el cálculo del impuesto a la utilidad a pagar ese mismo año. Se incluyen los beneficios correspondientes a las bonificaciones en los años respectivos, para su incorporación posterior al cálculo de la rentabilidad.

TABLA 13: COSTOS Y BONIFICACIONES SEGUN TABLA DE CONAF.

Edad (años)	Item	Costo ( \$/ha )	Bonificación ( \$/ha )
0	Plantación	-91.984	
2	Forestación		68.988
7	1ª.Poda	-14.137	
8	1ª.Poda		10.603
9	2ª.Poda	-12.483	
10	2ª.Poda		9.362

Fuente : Chacón, Ivan (1995).

Se considera también un gasto de administración anual de \$ 2.116 entre 1 y 5 años y de \$ 719 para edades superiores a 5 años. Las respectivas bonificaciones por este concepto son \$ 1.587 y \$ 539. Con lo cual, el costo de formación (CF) para el año 22 es el siguiente:

$$CF(22) = 91984(1,12)^{22} + 14137(1,12)^{15} + 12483(1,12)^{13} + \frac{2116(1,12^5 - 1)(1,12^{17})}{0,12} + \frac{719(1,12^{17} - 1)}{0,12}$$

$$C.F.(22) = \$ 1.372.329 /ha$$

Entonces el impuesto a la utilidad (IU) a pagar en el año 22 es la tasa del impuesto (que se asume como un 15%) sobre la diferencia entre el ingreso de la cosecha y el costo de formación, por lo cual:

$$I.U. = (3.000.000 - 1.372.329) * (0,15) = 244.151 \$/ha$$

La tabla 14, que se presenta en seguida resume los costos e ingresos de la inversión forestal del ejemplo acogida ahora al D.L. N° 701.

TABLA 14: COSTOS E INGRESOS DE UNA INVERSION FORESTAL  
ACOGIDA AL D.L. N° 701.

Edad ( años )	Item	Monto ( \$/ha )
0	Plantación	-90.000
1	Replante	-20.000
2	Bonificación Forestación	68.988
7	Raleo Desecho y 1ª.Poda	-28.000
8	Bonificación 1ª.Poda	10.603
9	2ª.Poda	-25.000
10	Bonificación 2ª.Poda	9.362
14	Raleo	180.000
22	Cosecha (neto de impuesto)	2.755.849
22	Reforestación	-90.000
1-5	Bonificación administración	1.587
6-22	Bonificación administración	539
1-22	Gastos anuales(adm.y otros)	-15.000

Fuente : Chacón, Ivan (1995).

Con los antecedentes de la tabla, el valor actual neto de esta inversión alcanza a:

$$VAN = -90000 + \frac{20000}{1,08} + \frac{68988}{1,08^2} + \frac{28000}{1,08^7} + \frac{10603}{1,08^8} + \frac{25000}{1,08^9} + \frac{9362}{1,08^{10}} + \frac{180000}{1,08^{14}} + \frac{2755849}{1,08^{22}} - \frac{90000}{1,08^{22}} + \frac{1587(1,08^5 - 1)}{0,08(1,08^5)} + \frac{539(1,08^{17} - 1)}{0,08(1,08^{17})(1,08^5)} - \frac{15000(1,08^{22} - 1)}{0,08(1,08^{22})}$$

$$V.A.N. = \$ 351.201 /ha$$

De lo anterior se concluye que la rentabilidad de la inversión en el caso de acogerse a los beneficios del D.L. 701 es de \$ 351.201/ha. En una situación real, para ser estrictos deberá agregarse el efecto de los ingresos de las bonificaciones sobre el I.G.C. de los inversionistas y restar el pago del impuesto territorial, exención que rige para la superficie acogida al D.L. 701.

Por último señala Chacón, (1995) comparando la rentabilidad del proyecto no acogido versus el acogido al Decreto Ley, se puede constatar una ventaja de poco más de

\$ 28.000 por ha, a favor de acoger el predio al D.L.701. La diferencia en términos de VAN no es muy significativa, pero la distribución de los costos de forestación es substancialmente diferente, sobre todo lo concerniente al costo de plantación inicial.

Comentarios: Con la finalidad de clarificar el análisis propuesto, se indica lo siguiente:

- Al momento de estimar el costos involucrado en la formación del bosque, no adopta la metodología recomendada en el art. N° 7, del D.S. N° 871 sobre la “Valorización de bosques naturales y/o artificiales”. En el cual se indica claramente que no se podrá contemplar para el cálculo de la valorización, el *crecimiento natural o vegetativo*.

- En virtud a lo anterior, la metodología propuesta para el calculo del impuesto de primera categoría no es aceptada por el Servicio de Impuestos Internos.

- No se menciona en forma explícita, a modo de supuesto, si las utilidades obtenidas son retiradas o no. Lo anterior es fundamental para determinar la magnitud del I.G.C., que sin lugar a dudas modificará el resultado del análisis.

- A partir de lo expuesto anteriormente, en dicha instancia es donde realmente se valora por parte del inversionista forestal la otorgación de un crédito especial contra el I.G.C. equivalente al 50% del impuesto que proporcionalmente afecte a las rentas percibidas o devengadas.

Sin perjuicio a lo anterior, se menciona a continuación, un ejemplo para estimar el porcentaje total de tributación de un empresario individual, acogido al D.L. 701.



ANTECEDENTES :

- Predio forestal acogido al D.L. N° 701 - VIII Región.
- Predio de propiedad de empresario forestal individual.
- Superficie total del predio : 50 ha.
- Forestación de 50 ha realizadas durante año 1975.
- Bonificación percibida con posterioridad al 1-1-1987.
- Venta del bosque en pie ( sólo vuelo ) : 50 ha en 1991.
- Valor de venta de la madera : \$ 54.000.000

DESARROLLO :

## 1.- Determinación de Renta Líquida Imponible :

Ingresos por venta de 50 ha. ....		\$ 54.000.000
Menos costos de venta		
Costo determinado por Conaf: ... \$ 120.000 /ha		
Menos: Amortización bonificación 75% .....	\$ 90.000	
Costo por ha .....	\$ 30.000	
Donde: \$ 30.000*50 ha: .....		\$ 1.500.000
<b>UTILIDAD</b> .....		<b>\$ 52.500.000</b>

## 2.- Determinación de impuestos.

a).- Renta de 1ª. Categoría		
15% s/ \$ 52.500.000 .....		\$ 7.875.000
b).- Impuesto Global Complementario.		
Retiros .....	\$ 44.625.000	
Mas cantidad a incluir equivalente a		
crédito de 1ª Categoría. ....	\$ 7.875.000	
<i>Base Imponible en I.G.C.</i> .....	\$ 52.500.000	
c).- Impuesto G.C. s/ Tabla .....	\$ 20.947.632	
Menos crédito 50% D.L.N°701 .....	\$ 10.473.816	
Impuesto G.C. Determinado .....	\$ 10.473.816	
Menos crédito Renta		
Primera Categoría .....	\$ 7.875.000	\$ 2.590.816
	<b>Total Impuestos</b>	<b>\$ 10.473.816</b>
	<b>% Tributación</b>	<b>19,95 %</b>

Fuente : Apuntes de Manejo de Bosques I ( Drake, 1995 ).

Comentario : A partir del ejemplo anterior, podemos señalar lo siguiente:

- Consecuentemente, a que se percibió la bonificación con posterioridad al 1º de enero de 1987, se debe registrar ésta, en una cuenta de ingreso diferido del pasivo circulante y constituirá renta al momento de cosecharse el bosque que origino la bonificación.
- Evidente es lo beneficioso que resulta para el empresario forestal, la otorgación de un crédito contra el I.G.C. del 50% del impuesto que proporcionalmente afecte a dichas rentas.

Una vez analizada toda la información anteriormente descrita, estamos en condiciones de dar respuesta a las diversas interrogantes planteadas en la formulación de hipótesis, para lo cual, sus respuestas serán indicadas en el mismo orden que fueron planteadas sus respectivas interrogantes:

1). Ya desde la época colonial la legislación forestal vigente manifestaba el interés de conservar el recurso bosque, hacia 1873 entró en vigencia el Reglamento General de Cortas, norma orientada a la protección del recurso en post de la protección de esteros y cercos, en este reglamento se sientan las primeras prohibiciones de uso del fuego en el medio rural. Posteriormente, el D.S. Nº 4.363 de 1931 vino a liberar en cierta forma la presión sobre el recurso maderable nativo mediante incentivos y exenciones tributarias a proyectos de forestación en terrenos declarados forestales, pero los resultados no fueron los esperados debido a que nunca se dicto el reglamento técnico.

De aquellos años se ha dado a conocer una gran cantidad de normas jurídicas que aunque no basadas por un respaldo técnico-silvícola, se encuentran involucradas en una de las ramas de las Ciencias Jurídicas orientadas a crear un Derecho Forestal.

Tal frustración se revirtió en el año 1974 con la publicación del D.L. N° 701 y posteriormente su respectivo Reglamento Técnico y Contable.

Actualmente, se encuentra en trámite en diversas instancias del Congreso Nacional el Proyecto de Recuperación y Fomento del Bosque Nativo además de la ansiada prórroga del D.L. N° 701. Este último más próximo a aprobarse y ponerse en marcha. El Director Ejecutivo de la Corporación Nacional Forestal Sr. José Antonio Prado D. sostuvo durante una exposición realizada en el mes de septiembre de 1996, en Concepción que dicho proyecto se encontraba en la Comisión Hacienda del Senado en la cual revisan artículo por artículo y ya estaba pasando a fines de septiembre a la Comisión de Agricultura del Senado. Se estima que a mediados de diciembre se encontrará aprobado.

Sin embargo, todos estos elementos se orientan a convivir en armonía con el ambiente, pero no despreocupando la función productiva que le recae al recurso Bosque Nativo, pero no conforme de esto el Gobierno a través del Ministerio de Agricultura, Conaf e Infor, están llevando a cabo un agresivo proyecto sobre *Diversificación Nacional de Especies Forestales*. El área social también se encuentra contemplada, a través de políticas directas orientadas a fomentar la actividad forestal en los pequeños propietarios rurales mediante apoyo legal, técnico y de transferencia tecnológica.

Por otra parte, el Gobierno intenta sacar adelante lo que denomina una Política Nacional de Medio Ambiente que busca integrar todos los sectores productivos del país en un respeto y sustentabilidad de los recursos naturales en el tiempo.

2). De lo extraído en el proyecto en estudio, se contemplan modificaciones substanciales en materia impositiva siendo las más relevantes:

- Los terrenos calificados de A.P.F. que cuenten con plantaciones bonificadas y los bosques nativos estarán exentos del impuesto territorial que grava los terrenos agrícolas. Estas exención, respecto a los bosques bonificados cesará dos años después de efectuada la primera cosecha. También esta excepción alcanza 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.
- Los terrenos, plantaciones y bosques referidos en el punto anterior no se consideran para los efectos de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones.
- Las utilidades derivadas de la explotación de bosques naturales o artificiales obtenidas por personas naturales o jurídicas estarán afectas a la Ley de Impuesto a la Renta.
- Los terrenos acogidos a este cuerpo legal no estarán sujetos a la presunción de renta a que se refiere la letra b). del N°1 del art. 20° de la Ley de Renta.
- Los pequeños propietarios forestales estarán efecto en todo caso al sistema de renta presunta establecida en el art. 20° de la Ley de Impuesto a la Renta y no estarán sujetos al sistema de Contabilidad Forestal establecida en el D.S. N° 871 y no estarán sometidos a las normas tributarias contenidas en el art. 12° sobre la contabilización de las bonificaciones percibidas o devengadas de la posible prórroga del D.L. N° 701.
- Con respecto al I.G.C., se deroga la deducción del 50% de este impuesto que proporcionalmente afecta a las rentas percibidas o devengadas provenientes de las actividades forestales definidas en este texto.

- Por último, las plantaciones efectuadas con anterioridad a este proyecto de Ley y las rentas provenientes de estas mismas, continuarán con el régimen tributario que les era aplicable a esa fecha.

Lo anteriormente expuesto corresponde a las posibles modificaciones que se enmarcan dentro de la prórroga del D.L. N° 701.

Con respecto al Proyecto de Recuperación y Fomento del Bosque Nativo, en estudio en el Congreso Nacional, aún no se pueden citar aspectos tributarios contenidos en el pues recién se encuentra en una etapa de formulación, debido a que no se cuenta con la información actual del Bosque Nativo. Pero se presume que el reglamento a aplicar será muy similar al Nuevo D.L. N° 701.

3). Con la finalidad de poder dilucidar la interrogante sobre la conveniencia o no de acogerse al D.L. N° 701 de 1974, es necesario realizar un análisis sobre el régimen tributario que afecta al contribuyente forestal en uno u otro caso, para lo cual es fundamental referirse al art.1° del D.S. N° 871 sobre el Reglamento de Contabilidad Forestal en el cual su inc.1° indica claramente que todos los contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la explotación de bosques acogidos a la Ley de Bosques o Ley de Fomento Forestal y que no estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con las disposiciones de la L.I.R., se regirán por el citado reglamento para registrar y determinar la renta efectiva. A la vez el inc.2° señala que no se presumirá renta alguna para los efectos del art. 20° N°1 de la L.I.R., respecto a los terrenos calificados de A.P.F., los bosques naturales y artificiales mientras no se exploten.

Al contrario, los bosques naturales y plantaciones forestales que se encuentren ubicados en terrenos agrícolas no acogidos a las franquicias forestales, tributarán conforme al

sistema general aplicable a la agricultura de acuerdo con el art. 20º N°1 letra b). de la L.I.R.

Una vez internalizados estos antecedentes podemos reflexionar sobre algunos puntos:

- El reglamento de contabilidad forestal no distingue ningún tipo social, como por ser sociedades de personas o de capital. Con lo cual al empresario forestal individual se le estaría tratando de igual forma que las S.R.L. y S.A. Estas últimas se estarían viendo favorecidas por el régimen de contabilidad simplificada, originado por la simpleza de su contabilización.

- Por otra parte, los predios forestales no acogidos al D.L. N° 701 ni al D.S. N° 4.363, están sometidos a un régimen de presunción de renta y no obligatoriedad a llevar contabilidad, esto alcanza a los pequeños y medianos contribuyente siempre y cuando se ajusten a lo establecido en el art. 20º N°1 letra b). Al contrario las grandes empresas agrícolas y S.A. que tengan giro forestal tributarán bajo renta efectiva y contabilidad completa.

- Es interesante la posibilidad que se otorga a los pequeños propietarios rurales para involucrarse en el sector forestal, al igual que el mediano contribuyente agrícola.

Al comparar las dos situaciones expuestas, nos damos cuenta que el D.L. N° 701 fue concebido para fomentar la actividad forestal por parte de las grandes empresas forestales organizadas como Sociedades Anónimas, por otro lado el mencionado decreto en términos tributarios no favorece al pequeño ni mediano empresario forestal, a estas organizaciones sociales, les es más conveniente acogerse a las normas que rigen la actividad agrícola pues aquí gozan de un régimen de presunción de renta.

Lo anterior puede ser reafirmado por el hecho, que en 20 años de vigencia del D.L. N° 701 las bonificaciones que este cuerpo legal comprende fueron percibidas por las grandes empresas forestales. Sólo el 4% de los casi 130 millones de US\$ que el Estado invirtió en el programa fueron en beneficio de los pequeños propietarios rurales con menos de 50 ha y sólo el 18% a los medianos propietarios con menos de 200 ha.

En todo caso, es innegable lo beneficioso que resulta para el empresario forestal poder acceder a bonificaciones por forestación, manejo y administración que otorga el D.L. 701. Debido a que otorga parte del capital requerido para llevar a cabo el proyecto de forestación. Es evidente el problema de financiamiento al cual están sometidos los pequeños propietarios rurales, por lo cual si se hubieran gestionado créditos de enlace con Corfo, por colocar un ejemplo, la participación de estos últimos hubiese sido más significativa.

4). No sería justo endosarle el auge y crecimiento de la actividad forestal nacional sólo al D.L. N° 701, pues existen otro tipo de agentes y normas que desencadenaron en forma directa o indirecta el cambio observado en el segundo quinquenio de la década del '70 por el sector forestal.

Es conveniente mencionar el D.L. N° 1.226 de 1975, dictado con el objeto de fomentar la inversión, para lo cual se permitía la importación de ciertos bienes de capital acogidos a un sistema de pago diferido de los gravámenes aduaneros correspondientes. Además estos pagos podían castigarse anualmente en función de la exportaciones de bienes producidos a partir de los bienes de capital acogidos a la mencionada franquicia.

Lo anterior es un mecanismo directo de fomento a las exportaciones, que alcanzan indudablemente a la industria y sector forestal.

Además, el D.L. N° 825 sobre el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) en relación con las exportaciones, señala dos modalidades de operación; exención del impuesto a las ventas de bienes destinados a la exportación y de los servicios relacionados con dichos bienes (Art. 12°), y la modalidad de recuperación de los impuestos soportados (Art. 36°). Otro incentivo por así llamarlo lo constituye la diferencia que existía entre la Agricultura y los demás sectores económicos del país antes de la Reforma Tributaria del año 1990, la mencionada actividad hasta esa fecha *gozaba* la posibilidad de tributar bajo presunción de renta para la determinación de renta líquida imponible, pues se presumía de derecho que las rentas derivadas de la actividad agrícola correspondían al 10% del avalúo fiscal del inmueble en el caso de propietario o usufructuario y del 4% en el caso del arrendatario. No obstante las S.A. con giro Agrícola siempre tributan con renta efectiva.

- Además sobre lo anterior tiene directa influencia el impuesto territorial que se paga sobre los bienes raíces agrícolas y no agrícolas, ya que la última tasación realizada por el S.I.I. data del año 1977.

Como antecedentes que influenciaron en forma indirecta el crecimiento del sector forestal se pueden mencionar:

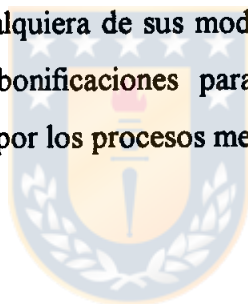
- Creciente mejoramiento de la infraestructura vial, ya sea la red troncal o principal y caminos secundarios.
- Políticas de liberalización de la economía nacional impulsada por el Gobierno Militar a partir del segundo quinquenio de la década de los '70 y un proceso de saneamiento de la economía nacional.



- Por último, es innegable las ventajas comparativas que posee nuestro país con respecto a las características de suelo, clima, factores biológicos, etc., lo cual se traduce en un medio excepcionalmente favorable para el crecimiento de especies forestales introducidas.

5). El Nuevo D.L. N° 701 (en estudio), sobresale fundamentalmente por su orientación hacia las esferas sociales y la recuperación y protección de suelos. Socialmente intenta integrar a los pequeños propietarios rurales a la actividad forestal, mediante bonificaciones, exenciones tributarias, capacitación y transferencia tecnológica.

Con respecto a la recuperación de suelos afectados por cualquier agente nocivo ya sea por un proceso de erosión en cualquiera de sus modalidades, desertificación, o afectado por dunas, la Ley contempla bonificaciones para las actividades de protección y recuperación de suelos afectados por los procesos mencionados anteriormente.



## **VI CONCLUSIONES**

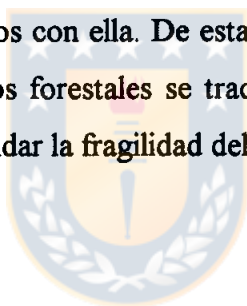
Sobre la base del análisis de los antecedentes expuestos en la presente investigación, se concluye que:

- 1.- Desde los albores de la organización política de Chile ha existido una preocupación por legislar entorno al recurso forestal, con el objeto de acrecentar, conservar y fomentar la actividad forestal.
- 2.- Es de vital importancia, informarse sobre la normativa que rige la actividad económica, a la cual se desea incorporar cualquier persona natural o jurídica.
- 3.- Un adecuado ordenamiento tributario, conocimiento de los incentivos y bonificaciones globales que se otorguen en forma directa o indirecta a un determinado sector de la economía nacional, se traducirá en una disminución de la inversión inicial, reducción del riesgo, favorable flujo de costos y un mayor margen de utilidades.
- 4.- Nuestro país está adscrito al modelo económico neoliberal, pero ello no priva al Estado de su rol subsidiario.
- 5.- De la investigación realizada es posible colegir que la prórroga al D.L. N° 701 será una realidad. Este cuerpo legal deberá ser dado a conocer en forma amplia a sus futuros beneficiarios.

6.- Conaf, deberá elaborar instructivos técnicos de fácil comprensión por parte de los destinatarios de la prórroga del D.L. N° 701. Con la finalidad de alcanzar los objetivos que esta ley detenta.

7.- Constituye una obligación del Estado velar la fiel aplicación de la nueva normativa por parte de los organismos pertinentes. Es absolutamente necesario un proceso de retroalimentación constante y un eficiente control para que no se distorsione el espíritu de la Ley.

8.- Es fundamental que la política tributaria referida al sector forestal involucre a todos los actores sociales comprometidos con ella. De esta forma, será posible que la enorme potencialidad de nuestros recursos forestales se traduzcan en un aporte significativo al crecimiento económico, sin descuidar la fragilidad del recurso natural.



## **VII RESUMEN**

Mediante la presente investigación se exponen las normas jurídicas que rige a la actividad forestal y específicamente se analizan los diferentes regímenes de tributación a los cuales ha sido sometida. Desde antiguo la autoridad ha intentado incentivar el desarrollo de la actividad forestal.

En el presente siglo cabe destacar la “Ley de Bosque” de 1931, que buscó incentivar la forestación por parte de los privados, ya que hasta ese momento era el Estado el principal ente que asumía dicha función. Para lo cual, se premiaba por hectárea forestada, además de conceder importantes excepciones tributarias. Dichas bonificaciones no se materializaron, por la ausencia de un Reglamento Técnico que normara tal actividad.

A raíz de lo anterior, en el año 1974 se promulgó el D.L. 701 sobre “Fomento Forestal”, mediante la cual se otorgaron bonificaciones e importantes franquicias tributarias. Este cuerpo explica en gran medida el espectacular crecimiento del sector forestal, registrando a la fecha un patrimonio forestal de aproximadamente 1.818.185 ha.

Lo anterior se insertó dentro de una política de apertura económica y fomento general al sector exportador, incluyendo esto al sector forestal. Sin embargo, esta ley no tuvo mayor receptividad por parte de los pequeños y medianos propietarios forestales.

Hasta 1990 la actividad agrícola gozaba de un régimen de presunción de renta, involucrando en ello a la actividad forestal. Dicha normativa fue modificada, debido al mal uso realizado por parte de algunos contribuyentes, quienes aprovecharon dicho beneficio para “transvasijar” rentas obtenidas en otras actividades económicas.

La Reforma Tributaria de 1990, pretende que los contribuyentes tributen de acuerdo a sus reales ingresos, además de hacer prevalecer en nuestro sistema tributario principios de neutralidad, de no discriminación y lograr un crecimiento económico con equidad social.

Actualmente el D.L. 701 se encuentra en reestructuración, por de pronto, se suprimió a partir del ejercicio 1996 la bonificación que se otorgaba a las plantaciones.

A la fecha, se encuentra en trámite parlamentario el Proyecto de Ley de Recuperación del Bosque Nativo y Fomento Forestal y la “Prórroga del D.L. 701”, este último marco legal pretende incentivar la actividad forestal en los pequeños propietarios forestales, además de la protección y recuperación de los suelos degradados.



## VIII SUMMARY

This investigation exposes the jurisprudence that governs the forest activity and in a specific way analyses the different regimes of tributation to which it has been submitted. The authority has always tried to incentive the development of the forest activity.

In the present century fits to highlight “Law of Forests” of 1931, that searched to encourage forest activity by the private sector, until that moment it was the Government the main entity that assumed such function. For which it was rewarded per hectare planted, and also to concede important tributary exception. Such allowences did not take place, for the absence of a Technical Regulation that norms this activity.

For the latter, in 1974 was proclaimed the “Law of Forest” incentive D.L. 701, by which it was given bonuses and important tributary franchise. This explains in a great way the spectacular growth of the forest sector, registering up to now a forest plantations of approximately 1.818.185 ha.

All of this got inserted in a politic of economic opening and a general increase of the export sector, including the forest sector. However, this law did not have great reception by the small and medium forest owners.

Until 1990 the agricultural activity possessed a presumption regime of rent, involving in it, the forest activity. That normative was modified, due to the wrong use carried out by some part of the taxpayers, whom took advantage of such benefit to transfer rents obtained in other economic activities.

The Tributary Reform of 1990, requires that the taxpayers tribute according to their real income, besides to prevail in our tributary principle of neutrality, no discrimination and obtain an economic growth with social justness.

At the present time the D.L. 701 is being restructured, mean while, it was suppressed since 1996 the bonus given to plantations.

Nowadays, it is in parliamentary proceeding the “ Proyect of Law the Recovering of the Native Forest and Forest Incentive” and the “Extension of D.L. 701”, this last one pretends to encourage forest activity for the small forest owners, and also the protection and recovering of the degraded soils.



## **IX BIBLIOGRAFIA**

- 1.- Alessandri, R.A., M. Somarriva y A. Vodanovich. 1990. Derecho Civil; parte preliminar y parte general. Tomo Primero.(5ª Ed.). Jurídica EDIAR Conosur Ltda. Santiago, Chile.
- 2.- Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos ( Chile ). 1990. Manual de Consultas Tributarias. Ley de Fomento Forestal I. (149). Santiago, Chile.
- 3.- Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos ( Chile ). 1994. Manual de Consultas Tributarias. ( 201 ). pp. 723-725. Santiago, Chile.
- 4.- Banco Central de Chile. 1996. Boletín mensual N° 818. pp 987-994. Santiago, Chile.
- 5.- Chacón, C.I. 1993. Análisis del D.L. 701. Universum. Año 8: 101-114.
- 6.- Chacón, C.I. 1994. Políticas Forestales en Chile:1931-1992. Universum. Año 9: 93-105.
- 7.- Chacón, C.I. 1995. Decisiones Económicas - Financieras en el Manejo Forestal. Universidad de Talca. Talca, Chile.
- 8.- Colegio de Contadores ( Chile ). 1979. Tratamiento Contable de: Costos de Forestación, Crecimiento de las Plantaciones Forestales y Bonificación Forestal. Boletín Técnico N° 12. Santiago, Chile.



- 9.- Conama ( Chile ). 1994. Propuesta: Plan nacional de conservación de Suelos. Santiago, Chile.
- 10.- Contreras, U.H. y L. González. 1988. Manual de Contabilidad Agrícola y Cepet. Forestal. Santiago, Chile.
- 11.- Contreras, U.H. y L. González. 1990. La Reforma Tributaria del año 1990. Cepet. Santiago, Chile.
- 12.- Contreras, U.H. y L. González. 1992. Manual de Tributación y Contabilidad Agrícola. Cepet. Santiago, Chile.
- 13.- Corporación Nacional Forestal ( Chile ). 1982. Manual de procedimientos para la emisión de Certificados de Valorización de Plantaciones y/o Bosques Naturales. Santiago, Chile.
- 14.- Corporación Nacional Forestal ( Chile ). 1992. Decreto Ley N° 701 sobre Fomento Forestal y Reglamentos Complementarios. Concepción, Chile.
- 15.- Decreto Ley N° 719. Código de Comercio.( 9ª Ed. ). Jurídica de Chile. Santiago, Chile. Mar. 1996.
- 16.- Decreto Ley N° 824. Ley de Renta. Diario Oficial de la República de Chile. Santiago, Chile 31 Dic. 1974.
- 17.- Decreto Ley N° 830. Código Tributario. Diario Oficial de la República de Chile. Santiago, Chile 31 Dic. 1974.

- 18.- Decreto Nº 1.278. Código Civil. ( 12ª Ed. ). Jurídica de Chile. Santiago, Chile Mar. 1996.
- 19.- Drake, A. F. 1995. Apuntes de Manejo de Bosques I. Comunicación personal.
- 20.- Drake, A. F. 1996. Manejo de Bosques. Departamento Manejo Bosques y Medio Ambiente. Universidad de Concepción. Trabajo no publicado.
- 21.- El rol de un actor preponderante. 1994. Chile Forestal. ( 213 ): 28-31.
- 22.- Emilfork, S.E. 1987. Normas de incentivo a la Inversión y Fomento de Exportaciones: Ley Nº 18.634. Revista de Derecho. Universidad de Concepción. ( 181 ): 35-47.
- 23.- Emilfork, S.E. 1988. El Impuesto al Valor Agregado y los Exportadores. Revista de Derecho. Universidad de Concepción. ( 183 ): 59-72.
- 24.- Fontaine, E.R. 1994. Evaluación Social de proyectos. (10ª Ed.). Univ. Católica de Chile. Santiago, Chile.
- 25.- Frank, R.H. 1992. Microeconomía y Conducta. McGraw-Hill. Bogotá, Colombia.
- 26.- Garrido, P.R. 1983. Legislación Forestal y Maderera. CORMA.
- 27.- González, S.L. y F. Neira. 1994. Tributación Forestal. Centro Nacional de Capacitación Forestal Escuadrón. Concepción, Chile.

- 28.- Instituto Forestal ( Chile ). 1979. Estadísticas básicas del sector Forestal Chileno. pp 26. Santiago, Chile.
- 29.- Instituto Forestal ( Chile ). 1996. Estadísticas Forestales 1995. pp 24-112. Boletín Estadístico N° 45. Santiago, Chile.
- 30.- Lagos,E.T. 1994. Decreto Ley 701: Momento decisivo.Chile Forestal. (221): 38-41.
- 31.- Machuca, M.O. 1989. Situación jurídica del Bosque Nativo. Memoria de Título. Lic.en Ciencias Jurídicas y Sociales. Univ. de Concepción. Fac. de Cs. Jurídicas y Sociales. Concepción, Chile.
- 32.- Ministerio Secretaría General de la República ( Chile ). 1995. Formula indicación al Proyecto de Ley de Recuperación del Bosque Nativo y Fomento Forestal. Boletín N° 669-01. Valparaíso, Chile.
- 33.- Ministerio Secretaría General de la República ( Chile ). 1996. Propuesta de modificación al D.L. N° 701 de 1974. Valparaíso, Chile.
- 34.-Montecinos, A.J. 1994. Legislación Forestal. Departamento Derecho Económico. Universidad de Concepción. Trabajo no publicado.
- 35.- Morand, V.L. 1994. Sociedades. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile.
- 36.- Passano,. G.L. 1995. Tributación Agrícola y Forestal. Memoria de Título. Lic. en Ciencias Jurídicas y Sociales. Pontificia Univ. Católica de Chile. Facultad de Derecho. Santiago, Chile.

- 37.- Pucheu, M.M. 1992. El Derecho Forestal y el medio ambiente. Revista de Derecho. Universidad de Concepción. ( 191 ): 133-143.
- 38.- Puelma, A.A. 1988. Curso práctico sobre Sociedades de Responsabilidad Limitada. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile.
- 39.- Puelma, A.A. 1996. Sociedades. Tomo Primero. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile.
- 40.- Revista Chile Forestal. 1994. ( 220 ). Santiago, Chile.
- 41.- Revista Chile Forestal. 1994. ( 223 ). Santiago, Chile.
- 42.- Revista Chile Forestal. 1996. ( 238 ). Santiago, Chile.
- 43.- Rivera, M.J. 1992. Manual del contribuyente; Deberes, Derechos y Procedimientos Tributarios. Universidad de Concepción. Concepción, Chile.
- 44.- Sapag, Ch. N. y R. Sapag. 1995. Preparación y Evaluación de Proyectos. ( 3ª Ed. ). McGraw-Hill. Bogotá, Colombia.
- 45.- Sandoval, L.R. 1990. Manual de Derecho Comercial. Tomo Primero. ( 3ª Ed.). Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile.
- 46.- Servicio de Impuestos Internos ( Chile ). 1985. Información Tributaria. Textos legales y reglamentarios. pp 20.683-20.710. Boletín N° 383. Santiago, Chile.

- 47.- Servicio de Impuestos Internos ( Chile ). 1996. Textos Legales. Ley N° 17.235 actualizada a Abril de 1996. ( Abril 1.996 ). pp 10-45. Santiago, Chile.
- 48.- Soza, M.N. 1995. Radiografía de dos décadas. Desarrollo sectorial desde 1974. Chile Forestal. ( 227 ): 46-51.
- 49.- Se acerca el día D. 1995. Chile Forestal. ( 225 ): 24-25.
- 50.- Varela, R.V. 1991. Evaluación Económica de Inversiones. ( 5ª Ed.). McGraw-Hill. Bogotá, Colombia.
- 51.- Villegas, G.C. 1995. Tratados de las Sociedades. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile.
- 52.- Villegas, S.H. 1987. De la sociedad de Responsabilidad Limitada. ( 2ª Ed.). Editorial Temis S.A. Bogotá, Colombia.

## **X ANEXO**

### **10.1 Esquema para el estudio del D.L. 701 de 1974 y normas complementarias.**

I.- **NORMATIVA** : D.L. N° 701; D.S. N° 259; D.S. N° 871.

#### **II.- AMBITO DE APLICACION:**

- 1.- **Terrenos de Aptitud Preferentemente Forestal:** Art. 1° y 2° (D.L. 701) y Art. 1° de la Ley de Bosques.
- 2.- **Bosque Nativo:** Art. 2° de la Ley de Bosques; 21° y 22° del D.L. 701; párrafo 2°, Título II, D.S. 259.
- 3.- **Plantaciones exóticas en terrenos que no son de A.P.F.:** No rige: actual Art. 21° del D.L. 701; Art. 2° de la Ley de Bosques.

#### **III.- LA ACTIVIDAD FORESTAL ES ACTIVIDAD AGRICOLA.**

IV.- **CONCEPTOS IMPORTANTES:** Art. 2°, D.L. 701; Art. 1°, D.S. 259.

#### **V.- CALIFICACION DE UN PREDIO COMO DE A.P.F.:**

- 1.- **A petición de interesado:**
  - a).- **¿ Quién puede solicitarlo ?** : Art. 4°, D.L. 701.
  - b).- **¿ Dónde se solicita ?** : Art. 2°, D.S. 259.
  - c).- **¿ Requisitos y documentos que deben acompañarse ?** : Arts. 3° y 6°, D.S. 259.
  - d).- **¿ Qué se entiende por Ingeniero Forestal o Agrónomo especializado?**: Art. 4°, D.S. 259.
  - e).- **No es necesaria la intervención de profesional** : Art. 5°, D.S. 259.
  - g).- **Emisión de certificado** : Art. 4°, D.L. 701.
  - h).- **Derogación total o parcial de la solicitud** : Art. 5°, D.L. 701.

- 2.- De oficio por la Conaf : Art. 6º, D.L. 701.
- 3.- Desafectación de la calidad de A.P.F. : Art. 7º, D.L. 701.
- 4.- Efectos de la calificación : Art. 8º, D.L. 701 y Arts. 9º y 16º, D.S. 259.

#### VI.- PLANES DE MANEJO :

- 1.- Concepto : Art. 2º, D.L. 701.
- 2.- Requisitos : Idem solicitud de calificación.
  - a).- No es necesaria la intervención de profesional : Arts. 5º y 13º, D.S. 259.
  - b).- Información : Art. 11º, D.S. 259.
  - c).- Contenido : Art. 10º, D.S. 259.
  - d).- Programa de estabilización de dunas y forestación : Art. 12º, D.S. 259.
  - e).- Programa de mejoramiento : Art. 12º, D.S. 259.
  - f).- Programa de protección : Art. 12º, D.S. 259.
  - g).- Programa de corta o explotación y reforestación : Art. 12º, D.S. 259.
- 3.- Plazo para presentar el plan de manejo : Art. 8º, D.L. 701 y Art. 21º, Ley de Bosques Nativo ( debe ser previo a la corta o explotación ).
- 4.- Plazo de la Conaf para pronunciarse : Art. 7º, D.S. 259.
- 5.- Rechazo total o parcial : Art. 15º, D.S. 259.
- 6.- Situación especial del plan de manejo para la corta o explotación efectuadas en terrenos calificados ubicados desde la V a la X regiones : Sólo presentación y registro, Art. 21º, inc. 2º, D.L. 701.
- 7.- Obligación de reforestar : Art. 22º, D.L. 701 y Art. 16º, D.S. 259.
- 8.- Plan de manejo de bosque nativo :
  - a).- Métodos de corta : párrafo 2º, título II, D.S. 259.
  - b).- Obligación de reforestar : Art. 26º, D.S. 259.

#### VII.- FISCALIZACION Y SANCIONES :

1.- Sanciones establecidas en el D.L. 701.

a).- Sanciones establecidas en el Art. 17° :

- No presentación oportuna del plan de manejo.
- Incumplimiento por causas imputables al forestador o propietario de los programas de forestación determinados en el plan de manejo.
- Incumplimiento por causas imputables al forestador o propietario de las obligaciones de reforestación de los terrenos calificados.
- Incumplimiento de los trabajos de estabilización de dunas en terrenos calificados y contemplados en el respectivo plan.
- Sanción genérica : Multa sobre el avalúo fiscal del terreno calificado : 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%.

b).- Incumplimiento de los planes de manejo, por causas imputables, siempre que no diga relación con los programas de plantación : Multa de 10 a 100 sueldos vitales anuales.

c).- Corta o explotación sin previo plan de manejo aprobado por la Conaf : Se sanciona al propietario o a quien efectuar la corta o explotación.

- Con multa del doble del valor comercial del producto y comiso de los productos cuando se encuentren en poder del infractor.
- Con multa del triple del valor comercial, si fueren enajenados.
- Suspensión de faenas : inc. penúltimo Art. 21°, D.L. 701.

d).- Incumplimiento de la obligación de reforestar : Con multa establecida en el Art. 17°, aumenta en un 100%.

2.- Fiscalización : Funcionarios de la Conaf y Carabineros, Art. 24°, D.L. 701 y Art.33°, D.S. 259.

- Tribunal competente : Juez de Policía Local, que sea abogado, con jurisdicción en que se hubiere verificado la infracción. Si no hubiere Juez de Policía Local que fuere abogado, resolverá el Juez de Policía Local de la ciudad cabecera de la provincia.



## **10.2 Posibles modificaciones al D.L. N° 701.**

En septiembre, de 1996 emanó del Senado el Proyecto de Ley que modifica al Decreto Ley N° 701 de 1974. Sin embargo las próximos alcances que se van a tratar a continuación, deben ser considerados con precaución, ya que aún la fuente no constituye un documento legal.

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

1). Reemplázase el artículo 1° por el siguiente:

Artículo 1°. Esta ley tiene por objeto regular la actividad forestal en suelos de A.P.F. e incentivar la forestación, en especial, por parte de los pequeños propietarios forestales y aquella necesaria para la protección y recuperación de suelos del territorio nacional.

2). Modificase su artículo 2° de la siguiente forma:

A) Reemplázase las definiciones de “Forestación” y “Reforestación”, por las siguientes:

- **Forestación:** La acción de poblar con especies arbóreas o arbustivas terrenos de A.P.F. que carezcan de ellas, o en que, estando cubiertos de dicha vegetación, ésta no sea susceptible de ser manejada para constituir una masa arbórea o arbustiva con fines de preservación, protección o de producción.
- **Reforestación:** La acción de repoblar con especies arbóreas o arbustivas, mediante siembra, plantación o manejo de la regeneración natural, un terreno que haya estado cubierto con bosque y que haya sido objeto de explotación extractiva con posterioridad al 28 de octubre de 1974.

C). Agrégase las siguientes definiciones:

- Pequeño propietario forestal: La persona que, reuniendo los requisitos del pequeño productor agrícola, definido en el art. 13° de la Ley N° 18.910, trabaja y es propietaria de uno o más predios rústicos, cuya superficie en conjunto no exceda de 12 ha de riego básico, de acuerdo a su equivalencia por zona, fijada en el referido texto legal. Se entenderán incluidas entre los pequeños propietarios forestales las comunidades agrícolas regidas por el D.F.L. N° 5, de 1968, del Ministerio de Agricultura, y las comunidades indígenas regidas por la Ley N° 19.253, las comunidades sobre bienes comunes resultantes del proceso de reforma agraria, las sociedades de secano constituidas de acuerdo con el art. 1° del D.L. N° 2.247, de 1978, y las sociedades a que se refiere el art. 6° de la ley N° 19.118.
- Erosión moderada: aquella en que los suelos presentan signos claros de movimiento y arrastre de partículas del manto y surcos.
- Erosión severa: aquella en que los suelos presentan un proceso activo de movimiento y arrastre de partículas del manto y cárcavas.

3). Reemplázase el artículo 4° por el siguiente:

Artículo 4°: La calificación de terrenos de A.P.F. será efectuada por la Corporación a solicitud del propietario, quien la presentará conjuntamente con la indicación de la superficie sujeta a forestación, pudiendo comprender, además, actividades de recuperación de suelos degradados o de estabilización de dunas, según corresponda. La solicitud señalada deberá ser acompañada de un estudio técnico del terreno, que deberá incluir un análisis sobre fragilidad de suelos, elaborado por un ingeniero forestal o agrónomo especializado, el que contendrá la proposición calificatoria y las actividades que vayan a ejecutarse, como asimismo las medidas de protección por adoptar, de acuerdo con las normas que se establezcan en el reglamento.

4). Sustitúyese el artículo 9° por el siguiente:

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

5). Introdúcense las siguientes modificaciones en el artículo 12°:

A). Reemplázase los incisos primero y segundo por los siguientes:

Artículo 12°: El Estado, en el periodo de quince años, contado desde el 1° de enero de 1996, bonificará, por una sola vez por cada superficie, un porcentaje de los costos netos de las actividades que se señalan a continuación, de acuerdo con las especificaciones que se indiquen en la tabla de costos a que se refiere el art. 15° y siempre que ellas se ejecuten con posterioridad a la aprobación de la calificación de terrenos a que se refiere el art. 4°, cuando corresponda:

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

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

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

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

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

B). Intercálase el siguiente inciso tercero, nuevo, pasando los actuales incisos tercero y cuarto a ser cuarto y quinto, respectivamente:

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

C). Sustitúyese el último inciso por los siguientes:

El Presidente de la República, mediante decreto supremo, expedido a través del Ministerio de Agricultura, reglamentará el pago de las mencionadas bonificaciones.

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

D). Derógase el penúltimo inciso del artículo 12°.

6). Sustitúyese el artículo 13° por el siguiente:

Artículo 13°: Los terrenos calificados de A.P.F. 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 dos años después de efectuada la primera cosecha.

Asimismo, podrá eximirse de dicho impuesto 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 agua, destinados al resguardo de tales suelos y recursos hídricos.

Para tal efecto, los propietarios de estos terrenos deberán solicitar la declaración de bosques de protección correspondiente, a través de un estudio técnico elaborado por un ingeniero forestal o agrónomo especializado, de acuerdo con las normas que establezca el reglamento.

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.

La Corporación deberá informar, anualmente, al S.I.I. sobre la nómina de predios que cumplan los requisitos establecidos en los incisos anteriores, a fin de que dicho Servicio ordene la exención de los impuestos señalados precedentemente.

La exención tributaria comenzará a regir el año siguiente al de la entrega de la nómina al Servicio de Impuestos Internos.

El S.I.I. estará facultado para dividir el rol de avalúo respectivo, si ello fuere necesario por razones de ordenamiento tributario.

7). Elimínase, en el inciso primero del art. 14°, la expresión “de primera categoría” y agrégase, después del punto aparte, que pasa a ser punto seguido, lo siguiente: “En consecuencia, los terrenos destinados a esta explotación no estarán sujetos a la

presunción de renta a que se refiere la letra b) del N° 1° del art. N° 20 del cuerpo legal indicado”.

8). Derógase los incisos segundo y siguientes del artículo 14°.

9). Introdúcense, en el art. 15°, las siguientes modificaciones:

A). Sustitúyese, en su inciso primero, la frase “Economía, Fomento y Reconstrucción” por “Agricultura”, y la frase “estabilización de dunas, plantación y manejo por hectárea” por “las actividades bonificables, en conformidad a lo dispuesto en el art. 12°.

B). Agrégase el siguiente inciso final, nuevo:

El pago de las bonificaciones que corresponda se efectuará por la Tesorería General de la República en el año presupuestario en que éstas se devenguen.

10). Reemplázase el artículo 16° por el siguiente:

Artículo 16°: Las bonificaciones señaladas en el art. 12° se pagarán cada vez que los beneficiarios acrediten la nueva superficie forestada o las intervenciones de manejo indicada en el plan de manejo, mediante certificado expedido por un ingeniero forestal o agrónomo especializados, previa aprobación de la Corporación.

11). Se repone el artículo 28°:

Artículo 28: Las sociedades anónimas, con exclusión de los bancos y sociedades financieras podrán adquirir acciones o derechos en sociedades de cualquier tipo cuyo objeto social principal sea la plantación o explotación de bosques, sin que rijan a este respecto limitaciones legales o reglamentarias.

12). Agrégase los siguientes artículos nuevos:

Artículo 33º: Los pequeños propietarios forestales estarán afectos en todo caso al sistema de renta presunta establecida en el art. 20º de la Ley sobre Impuesto a la Renta y no estarán sujetos al sistema de contabilidad forestal establecida en el D.S. Nº 871, de los Ministerios de Hacienda y de Agricultura, del año 1.981. Asimismo, no estarán sometidos a las normas tributarias contenidas en el art. 12º de este cuerpo legal.

Artículo 35º: Los pequeños propietarios forestales podrán organizarse para acogerse a los beneficios que ofrece esta ley mediante postulaciones colectivas efectuadas directamente o por sus organizaciones.



#### Artículos Transitorios.

Artículo 1º: Los decretos reglamentarios del D.L. Nº 701, de 1974, que se modifica, mantendrán su vigencia en lo que no sean contrarios a esta ley y en tanto el Presidente de la República no dicte nuevas sobre la materia.

Artículo 3º: Ningún terreno que haya gozado de los beneficios de la bonificación por forestación durante el periodo de vigencia del anterior D.L. Nº 701, de 1974, podrá acceder nuevamente a beneficios por este concepto.

Artículo 4º: 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 art. 14º del D.L. Nº 701, de 1974.

### 10.3 Estadísticas generales del sector forestal, para el año 1995.

Hacia fines de 1974 existía en nuestro país una superficie aproximada de 278.820 ha forestadas con especies introducidas de rápido crecimiento, registrándose una tasa de forestación promedio anual del orden de las 27.882 ha ( Infor, 1979 ).

En la actualidad el patrimonio forestal chileno consta de una superficie aproximada de 1.818.185 ha con una tasa de forestación anual del orden de las 89.526 ha ( Infor, 1996 ).

El sector forestal en el año 1995, logró aumentar significativamente el aporte en divisas al país, logrando un incremento respecto al año 1994 de aprox. 51.5%. Lo anterior obedece a un conjunto de factores favorables que acompañaron al buen comportamiento de las cifras macroeconómicas del país, y al positivo mejoramiento de los precios de los principales productos en el mercado mundial.

A continuación se mencionaran algunas estadísticas forestales de interés.

TABLA 1 A. DISPONIBILIDAD DE SUELOS SEGUN USO POTENCIAL.  
( Miles hectáreas ).

Uso potencial	Disponibilidad de suelos
<i>Total País ( 1 )</i>	75.702,9
Terrenos Arables	5.480,2
Terrenos de Praderas	8.199,3
Terrenos Forestales productivos e indirectamente Productivos	33.800,0
Terrenos Improductivos ( 2 )	28.223,4

Fuente : "Estadísticas Forestales 1995", INFOR ( 1996 ).

( 1 ) : Superficie continental del país, excluye territorio Antártico Chileno.

( 2 ) : Desiertos, altas cumbres, lagos, hielos patagónicos, etc.



TABLA 2 A. BOSQUES PRODUCTIVOS DEL PAIS.

( A diciembre de 1995 ).

Recurso forestal	Superficie ( ha )	Volumen ( millones m <sup>3</sup> )
Bosque Nativo	7.493.200	-
Plantaciones Forestales	1.818.185	225,8
Pino Radiata	1.379.476	197,7
Otras Especies	438.439	28,1

Fuente : "Estadísticas Forestales 1995", INFOR ( 1996 ).

TABLA 3 A. CATASTRO Y EVALUACION DE LOS RECURSOS

VEGETACIONALES NATIVOS DE CHILE.

( Junio, 1996 ).

Región	Porcentaje de avance del catastro	Bosque nativo hectáreas ( * )
<i>Total</i>	80	9.917.314
I	100	7.696
II	100	0
III	100	0
IV	100	0
V	94	39.995
R.M.	25	9.097
VI	61	28.607
VII	52	276.990
VIII	68	693.454
IX	79	782.702
X	68	2.712.949
XI	82	4.214.426
XII	69	1.151.398

Fuente : "Estadísticas Forestales 1995", INFOR ( 1996 ).

( \* ) : Cifras correspondientes al 80% de avance del catastro Conaf-Conama 1996.

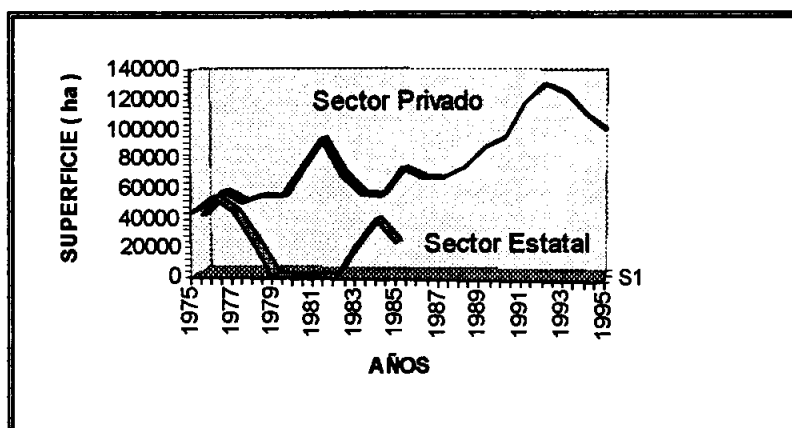


FIGURA 1 A. Forestación anual realizada por el sector estatal ( Conaf ) y la empresa privada, para el período 1975 - 1995.

TABLA 4 A. SUPERFICIE PLANTADA POR EL SECTOR ESTATAL Y PRIVADO ( 1975 - 1995 ).

Año	Sector Estatal ( Conaf ) ( ha )	Sector Privado ( ha )	Total ( ha )
1975	44.016	38.463	82.479
1976	54.170	55.635	107.805
1977	44.673	48.499	93.172
1978	24.885	52.486	77.371
1979	477	51.749	52.226
1980	85	72.079	72.164
1981	29	92.752	92.781
1982	41	68.545	68.586
1983	21.811	54.469	76.280
1984	40.302	53.300	93.602
1985	24.194	72.084	96.278
1986		66.197	66.197
1987		65.441	65.441
1988		72.508	72.508
1989		86.703	86.703
1990		94.130	94.130
1991		117.442	117.442
1992		130.429	130.429
1993		124.704	124.704
1994		109.885	109.885
1995		99.857	99.857

Fuente : "Estadísticas Forestales 1995", INFOR ( 1996 ).

Nota : A partir del año 1986, las plantaciones son realizadas por el sector privado.

TABLA 5 A. SUPERFICIE CALIFICADA DE A.P.F. Y VALOR CANCELADO  
POR CONCEPTO DE BONIFICACIONES FORESTALES ( 1 ).

Año	Superficie calificada de A.P.F. (ha)	Por Forestación		Por Poda		Por Administración	
		Sup.(ha)	Valor cancelado (miles de US\$)	Sup.(ha)	Valor cancelado (miles de US\$)	Sup.(ha)	Valor cancelado (miles de US\$)
1975	127.182						
1976	242.179						
1977	257.281						
1978	249.861					27.603	228,0
1979	266.627					40.308	216,0
1980	393.789	45.861	6.947,1			62.659	380,4
1981	333.077	40.502	7.675,3			86.956	648,8
1982	221.122	60.050	8.782,9			150.844	1.016,6
1983	187.965	64.011	6.957,8	3.072,9	103,5	200.922	943,3
1984	226.685	37.979	3.872,2	17.258,0	531,0	229.182	1.041,9
1985	206.252	48.636	4.189,2	28.464,4	818,0	376.887	1.580,3
1986	108.446	49.833	5.219,9	35.831,2	1.078,9	389.360	1.763,0
1987	87.667	40.947	3.992,0	34.041,5	892,1	424.436	1.557,1
1988	140.326	37.267	3.518,4	46.216,8	1.125,1	481.448	1.828,2
1989	141.142	30.089	2.750,9	45.934,5	1.193,4	455.803	1.790,4
1990	214.517	26.695	2.910,3	27.552,9	732,9	459.614	1.941,1
1991	171.927	37.533	4.207,5	35.505,9	1.078,9	521.534	2.408,6
1992	149.994	51.713	7.222,4	24.465,1	790,1	565.526	2.836,2
1993	162.256	48.083	7.705,0	27.104,9	874,6	629.226	1.801,9
1994	118.474	68.215	12.448,7	16.895,5	575,9	634.872	1.741,3
1995	118.474	54.961	12.584,1	14.265,7	581,9	560.866	1.765,5
<b>Total</b>	<b>4.096.579</b>	<b>742.375</b>	<b>100.983,7</b>	<b>33.609,3</b>	<b>10.376,3</b>	<b>6.298.046</b>	<b>25.488,6</b>

Fuente : "Estadísticas Forestales 1995", INFOR ( 1996 ).

( 1 ) : De acuerdo a lo establecido en el D.L.º 701 de 1974 y al D.S.º 316 de 1980.

TABLA 6 A. OCUPACION SECTOR FORESTAL POR ACTIVIDAD, SEGUN REGION PARA 1995.

Región	Total ( personas )	Actividad		
		Silvicultura y extracción (1)	Industria (2)	Servicios (1)
<i>Total</i>	<i>104.382</i>	<i>42.107</i>	<i>45.566</i>	<i>16.709</i>
I - IV	653	150	454	49
V	1.894	551	1.042	301
R.M.	7.131	47	6.601	483
VI	3.055	902	1.686	467
VII	16.181	7.006	7.061	2.114
VIII	45.943	21.136	15.188	9.619
IX	11.932	5.745	5.300	887
X	15.688	6.091	7.143	2.454
XI	928	310	454	164
XII	977	169	637	171

Fuente : "Estadísticas Forestales 1995", INFOR ( 1996 ).

- ( 1 ) : Las cifras corresponden a estimaciones de 1995 realizadas en base al censo de ocupación de 1984.
- ( 2 ) : Las cifras se basan en censos y muestreos estadísticos realizados en 1995 a las industrias de: Aserrió, Tableros y Chapas, Pulpas y Papel, Astillas y Cajones.

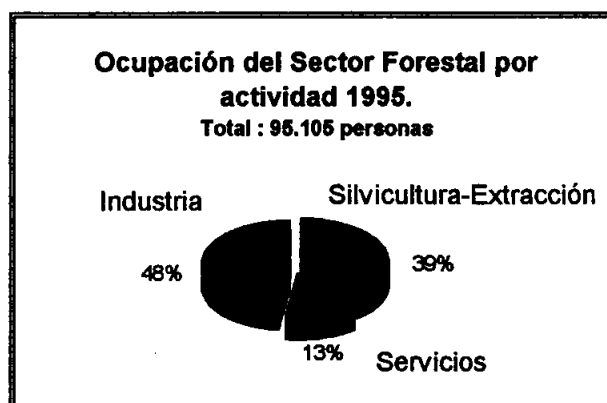


FIGURA 2 A. Ocupación del sector forestal por actividad para el año 1995.

#### **10.4 El contribuyente forestal : deberes ante el servicio de impuestos internos.**

En el acta constitucional N° 3, de 1976, se expresa en el Art. 8°; toda persona tiene el deber de contribuir a los gastos públicos, en la forma y casos que la ley señale. Del principio básico del Derecho Tributario, resulta la característica obligacional del tributo, ya que el Estado, por mandato constitucional, sólo lo puede imponer legislativamente.

Derivado de lo anterior, se citarán seguidamente , las responsabilidades en que incurre el contribuyente que se desenvuelve en la actividad forestal, antes el S.I.I.

Para dar cumplimiento a lo anterior, nos basaremos en la obra de Rivera (1992), titulada “ *Manual del Contribuyente; Deberes, Derechos y Procedimientos Tributarios* “ :

##### **I.- Obligaciones de los contribuyentes de informar al S.I.I.**

1).- Obligación de inscripción en el Rol Unico Tributario ( RUT ): deben estar inscritos en el RUT, todas las personas naturales o jurídicas, las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos que, en razón de su actividad o condición, causen o puedan causar impuestos.

2).- Declaración o aviso de iniciación de actividades: es un deber de toda persona natural que ejerza una profesión o actividad susceptible de generar rentas gravadas o causar impuestos.

3).- Deber de avisar cambio de domicilio.

4).- Deber de avisar termino de giro.

5).- Obligación de llevar contabilidad, libros y registros: toda persona natural o jurídica que debe acreditar renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna que puede ser

completa o simplificada, según el caso. Los libros y registros contables deben ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación de respaldo correspondiente.

6).- Deber de emitir facturas, boletas de venta y otros comprobantes.

7).- Obligación de presentar declaración jurada para timbraje de facturas, boletas y otros documentos.

8).- Declaración jurada anual de retenciones sobre Impuestos a la Renta.

9).- Justificación de gastos e inversiones del contribuyente.

## II.- Deberes de los contribuyentes de declarar y pagar impuestos.

1).- Declaración de impuesto a la renta: las declaraciones de impuestos anuales a la renta se deben presentar durante el mes de abril de cada año, informando de las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior. La declaración se presenta en el Formulario N° 22 del S.I.I., ante las instituciones recaudadoras autorizadas.

2).- Declaración y pago simultáneo mensual: los principales deberes de los diferentes contribuyentes obligados a presentar la declaración y pago (Formulario 29 del Servicio de Tesorerías) son los siguientes:

- Los contribuyentes del impuesto a las ventas y servicios.
- Contribuyentes afectos al impuesto a la renta.

3).- Pagos provisionales mensuales.

### 10.5 Estadísticas generales del recurso suelo en Chile.

Los recursos naturales son la base de sustentación de un país, tanto por sus implicancias sociales como económicas. El concepto de *Desarrollo Sustentable* relaciona la utilización y aprovechamiento del recurso en forma adecuado, de manera que éste pueda beneficiar también a las generaciones futuras ( Conama, 1994).

El recurso suelo presenta una importancia crucial para el desarrollo de un país. Su pérdida y deterioro, además de un empobrecimiento provoca problemas de embancamiento de puertos, ríos y lagos, contribuye al avance de los procesos dunarios y de desertificación y provoca una pérdida de la calidad paisajística entre otros efectos.

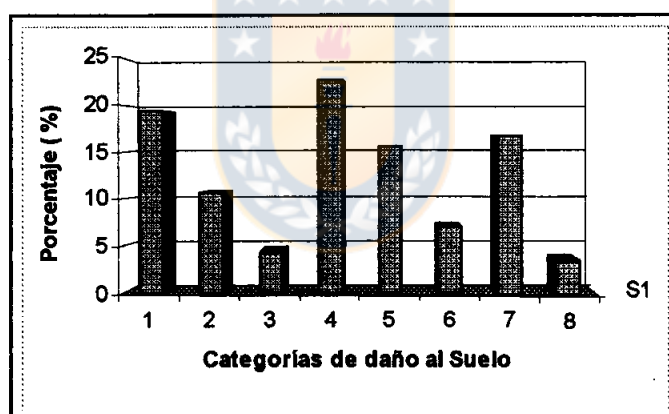


FIGURA 3 A. Valores porcentuales de las categorías de daño al suelo a nivel nacional.

Nota : Leyenda de categorías empleadas ( Conama, 1994).

- 1).- Erosión hídrica
- 2).- Erosión eólica
- 3).- Degradación física (compactación, incremento densidad aparente).
- 4).- Degradación biológica (quemadas, deforestación y pérdida de materia orgánica).
- 5).- Degradación química (contaminación química, biológica).
- 6).- Salinización y sodificación (mal drenaje, abonos y mala calidad del agua de riego).
- 7).- Expansión urbana e industrial y parcelas de agrado.
- 8).- Extracción de aridos, arcillas y tierra de hojas.

TABLA 7 A. NIVEL DE EROSION DE LOS SUELOS DE CHILE (\*).

Región ( Superficie )	Area estudiada	Area de extre- ma fragilidad	Nivel de erosión				% Regional erosionado
			Muy grave	Grave	Moderada	Leve	
I ( 5.807,2 )	2.539,0	1.177,0	38,7	1.027,4	1.116,1	356,8	43
II ( 12.530,6 )	2.681,6	1.468,3	-	1.435,2	1.120,1	126,3	21
III ( 7.826,8 )	2.648,1	2.572,5	1.056,2	152,2	809,3	630,4	35
IV ( 3.964,7 )	3.459,6	2.944,8	-	654,3	1.425,7	1.379,6	85
V ( 1.637,8 )	893,7	274,4	51,1	231,8	146,8	464,0	55
RM ( 1.578,2 )	558,9	407,5	95,2	387,8	58,8	17,1	36
VI ( 1.595,0 )	973,4	289,2	188,4	554,4	210,6	20,0	61
VII ( 3.051,8 )	1.538,0	448,1	152,4	662,4	686,6	36,6	51
VII ( 3.600,7 )	2.362,1	128,5	175,7	818,5	1.167,5	200,4	66
IX ( 3.247,2 )	2.478,1	494,6	65,8	809,4	1.533,3	69,6	76
X ( 6.903,9 )	4.846,1	902,2	401,9	620,9	1.628,4	2.194,9	66
XI ( 10.715,3 )	4.624,5	506,4	145,2	909,9	2.179,5	1.389,9	45
XII ( 11.231,0 )	4.887,7	422,5	-	900,0	3.463,5	524,2	37
<b>Total ( 75.490,6 )</b>	<b>34.490,8</b>	<b>12.036,0</b>	<b>2.370,6</b>	<b>9.164,2</b>	<b>15.546,2</b>	<b>7.409,8</b>	<b>46</b>
Porcentaje (%)	100,0	34,9	6,9	26,6	45,0	21,5	-

Fuente : "Propuesta: Plan Nacional de Conservación de Suelos." ( Conama, 1994 ).

TABLA 8 A. DISTRIBUCION DE LOS SUELOS CUBIERTOS POR DUNAS (\*).

Provincias Antiguas	Dunas Litorales		Dunas Interiores		Total Estudiado	
	Superficie	%	Superficie	%	Superficie	%
Coquimbo	4,2	5,7	-	-	4,2	3,2
Aconcagua	0,9	1,2	-	-	0,9	0,7
Valparaíso	2,5	3,3	-	-	2,5	1,9
Santiago	4,4	5,8	0,1	0,2	4,5	3,4
Colchagua	2,0	2,6	-	-	2,0	1,5
Curicó	0,8	1,0	-	-	0,8	0,6
Talca	1,6	2,1	-	-	1,6	1,2
Linares	-	-	0,04	0,07	0,04	0,03
Maule	15,5	20,7	-	-	15,5	11,8
Ñuble	0,6	0,8	7,3	12,8	7,9	6,0
Concepción	4,1	5,5	25,4	45,0	29,5	22,6
Arauco	30,7	41,2	1,0	1,8	31,7	24,2
Bío - Bío	-	-	22,6	39,9	22,6	17,2
Malleco	-	-	0,1	0,2	0,1	0,1
Cautín	4,1	5,5	-	-	4,1	3,2
Valdivia	0,7	0,9	-	-	0,7	0,5
Osorno	0,1	0,1	-	-	0,1	0,1
Llanquihue	2,2	3,0	-	-	2,2	1,7
<b>Total</b>	<b>74,4</b>	<b>3,0</b>	<b>56,5</b>	<b>100,0</b>	<b>130,9</b>	<b>100,0</b>

Fuente : "Propuesta: Plan Nacional de Conservación de Suelos." ( Conama, 1994 ).

Notas : ( \* ) : En miles de hectáreas.

( 1 ) : Alrededor de 42.000 ha de dunas están estabilizadas ( Conaf, 1993 ).



### 10.6 Rentas presuntas de la actividad forestal.

TABLA 9 A. FORMA DE COMPUTAR EL MONTO DE 8.000 U.T.M. DE VENTAS ANUALES.

Mes	Venta neta mensual (\$)	U.T.M. (\$)	Venta en U.T.M.
Enero	4.311.594	9.576	450
Febrero	8.018.118	9.777	820
Marzo	7.128.939	10.021	711
Abril	2.514.760	10.051	250
Mayo	4.274.062	10.292	415
Junio	9.594.836	10.477	915
Julio	8.438.717	10.634	793
Agosto	9.512.922	10.868	875
Septiembre	5.065.241	11.053	458
Octubre	2.696.404	11.274	239
Noviembre	9.551.972	11.826	807
Diciembre	10.699.281	11.275	871
Monto ventas netas anuales en U.T.M.			7.604

Fuente : Contreras y González ( 1992 ).

Nota : Valor de la U.T.M. para el año 1990.

Las U.T.M. deben expresarse en cifras enteras.