

Crédito Fomento Forestal establecido por el D.L. N° 2565 de 1979, por rentas provenientes de contribuyentes acogidos al artículo 14 letra A) de LIR.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita emitir un pronunciamiento sobre la procedencia de utilizar el crédito de fomento forestal (en adelante, el “CFF”), establecido en el artículo 14 del Decreto Ley N° 2565 de 1979 (en adelante, el “DL 2565”), en su versión original, vigente en virtud del artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561 de 1998, por parte de un contribuyente persona natural que participa en una sociedad acogida al régimen del artículo 14 A) de la Ley de la Renta (en adelante, “LIR”)¹.

I.- ANTECEDENTES:

Conforme indica la VII Dirección Regional TTTT de este Servicio, un contribuyente persona natural, en su declaración anual del año tributario 2018, está haciendo uso del CFF. Dicha declaración fue observada, conforme al código G71, sobre “control del crédito de fomento forestal”, por una suma igual al monto del crédito declarado.

En la línea 5 de su declaración de renta para el período relevante, el contribuyente indicó rentas atribuidas por su participación en Sociedad XXXXX, acogida al régimen de tributación del artículo 14 A) de la LIR.

La mencionada sociedad no realiza actividad forestal, pero dentro de sus principales ingresos figuran dividendos recibidos de YYYYYY, sujeta al régimen de tributación del artículo 14 B) de la LIR, la que sí realizaría actividad forestal, conforme lo indica el Certificado N° x/2018, de fecha xx de xx de xxxx, suscrito por la Jefa Provincial de Curicó de la Corporación Nacional Forestal.

Agrega el consultante que, según el suplemento tributario de renta del año tributario 2018, tendrían derecho al CFF los contribuyentes que declaran rentas de las líneas 1, 2 o 6, excluyendo así la línea 5, que corresponde a participación de renta atribuida.

Analiza, el consultante, lo dispuesto en el artículo 14 de la versión original del DL 2565, en relación al artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561, indicando que éste último mantuvo vigente el CFF, para las plantaciones efectuadas con anterioridad al 16 de mayo de 1998 y las rentas provenientes de su explotación.

Sobre la consulta, indica que, en una primera mirada, pareciera no corresponder el CFF respecto del Impuesto Global Complementario (en adelante, “IGC”) generado por una renta atribuida.

Señala, sin embargo, que el legislador de la época no podía otorgar este crédito a la renta atribuida, ya que este concepto no existía en la LIR vigente en ese momento, por lo que, siendo un tema no resuelto previamente por la jurisprudencia administrativa de este Servicio, solicita un pronunciamiento sobre la procedencia del CFF en el caso expuesto.

II.- ANÁLISIS:

De conformidad con lo expuesto, el problema que se plantea es la posibilidad de que un contribuyente de IGC pueda aprovechar el CFF, en consideración a que proviene de una sociedad en que participa, por efecto de la atribución que ordena el artículo 14 A) de la LIR.

A. PROCEDENCIA DEL CRÉDITO DE FOMENTO FORESTAL.

Pues bien, como primer aspecto, cabe precisar que el CFF corresponde a un beneficio tributario establecido en la versión original del DL 2565, específicamente en su artículo 14, el cual establece

¹ Contendida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

el régimen tributario de las utilidades provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales.

Como regla general, indica el artículo 14 mencionado, la explotación de los bosques mencionados se afectará con el Impuesto de Primera Categoría (en adelante, “IDPC”), según la normativa general contenida en la LIR.

Sin embargo, en el caso de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, sujetas al DL 2565, el inciso tercero del artículo 14 en comento establece que, sobre el IDPC que les afecte, “*pagarán la tasa adicional establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta rebajada en un 50%*”.

Respecto a los contribuyentes de IGC, el inciso segundo del artículo 14 del DL 2565 establece una deducción del 50% de dicho impuesto, proporcionalmente según las rentas provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales, sea esta percibida o devengada.

Ahora bien, el CFF mantuvo su vigencia hasta el 16 de mayo de 1998, fecha en que fue derogado por la Ley N° 19.561.

Sin perjuicio de su derogación, el artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561 mantuvo el CFF para aquellas plantaciones efectuadas con anterioridad al 16 de mayo de 1998 y las rentas provenientes de su explotación. Así, para que sea procedente dicho crédito, será necesario que la plantación sea anterior al 16 de mayo de 1998 y acreditar que la suma afecta impuestos corresponde a utilidades provenientes de su explotación.

Mediante Circular N° 78 de 2001 y Suplemento Tributario del año 2019², este Servicio impartió instrucciones sobre el CFF, mencionándolo en la línea 31 del Formulario N° 22, sobre declaración anual de renta. En ambos casos, se reitera lo expuesto en los párrafos precedentes.

De esta manera, el CFF es un beneficio para las rentas provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales, tanto a nivel de IGC como IDPC, según el siguiente detalle:

a) IDPC:

- a. Regla general: Se afectará con IDPC según las reglas generales;
- b. Sociedad anónima o sociedad en comandita por acciones: Pagarán la tasa adicional del artículo 21 de la LIR vigente al año comercial 1996, rebajada en un 50% (artículo 14 inciso tercero DL 2565);

b) IGC:

- a. Regla general: Se deducirá el IGC en un 50%, en la proporción de las rentas provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales;
- b. Accionistas de sociedades anónimas o de sociedad en comandita por acciones: Adicionalmente al 50% indicado en el literal anterior, se otorga un crédito del 20% contra el IGC, sobre las distribuciones que provengan de la explotación de bosques naturales o artificiales

Conforme a lo analizado, el beneficio por el cual se consulta, correspondiente a la deducción de un 50% del IGC que afecta al contribuyente persona natural, en la proporción que corresponda a la explotación de los bienes indicados, más el eventual crédito de un 20% si se trata de una sociedad anónima o en comandita por acciones, dependerá de la verificación de los siguientes requisitos copulativos:

- 1) Ser contribuyente de IGC,
- 2) Que el IGC que se determine al contribuyente en cuestión corresponda a rentas provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales;
- 3) Que la plantación sea anterior al 16 de mayo de 1998, y
- 4) Que el contribuyente acredite que la suma afecta a impuestos corresponde a utilidades provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales individualizados en el N° 3 anterior.

Ahora bien, el problema del caso se presenta con motivo de la participación indirecta de la persona natural en la sociedad anónima que efectúa la explotación del bosque plantado con anterioridad al 16 de mayo de 1998.

² Contenido en Circular N° 58 de 2019.

Sobre este asunto, considerando que el beneficio que otorga el artículo 14 del DL 2565, en relación al artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561, se aplica al contribuyente de IGC, sin exigir participación directa en el capital de la entidad que explota el bosque, no existiría norma alguna que permita limitar a la persona natural el uso del CFF³, aun cuando exista un contribuyente distinto que la perciba, sin perjuicio de acreditar debidamente el cumplimiento del requisito indicado en el numeral 4) precedente.

Por otra parte, la consulta se centra en el régimen tributario del artículo 14 A) de la LIR que ostenta la sociedad que recibe la distribución de aquella que efectivamente explota el bosque.

Tal como indica el consultante, durante la vigencia del artículo 14 del DL 2565 y su reforma, conforme a la Ley N° 19.561, no existía el régimen de renta atribuida, por lo que el texto de las normas que se han mencionado no podía hacer referencia a la renta atribuida, lo cual genera cuestionamientos sobre la procedencia del CFF cuando este provenga de contribuyentes acogidos al régimen tributario del artículo 14 A) de la LIR.

Sin embargo, como se indicó precedentemente, el CFF se centra en el contribuyente de IGC y en el origen de la renta que generó dicho impuesto⁴. De esta manera, sí sería procedente el CFF, en tanto se verifiquen los requisitos indicados precedentemente, con independencia del régimen tributario al que se acoja el contribuyente que explote el bosque natural o artificial, o el o los contribuyentes a través de los cuales se participa en el primero.

B. DECLARACIÓN DEL CRÉDITO DE FOMENTO FORESTAL.

Ahora, en relación a la declaración del CFF, conforme a las instrucciones contenidas en el Suplemento Tributario del año 2019, serán beneficiarios del mismo las personas naturales que hayan efectuado declaraciones en las líneas 1, 2, 5 y/o 6.

Conforme al mismo suplemento, las mencionadas líneas corresponden a:

- a) Línea 1: Retiros o remesas afectos al IGC o Impuesto Adicional, según arts. 14 letra A) o 14 letra B) de la LIR;
- b) Línea 2: Dividendos afectos al IGC o Impuesto Adicional, según arts. 14 letra A) o 14 letra B) de la LIR
- c) Línea 5: Rentas atribuidas propias y/o de terceros, provenientes de empresas que determinan su renta efectiva con contabilidad completa, según artículo 14 letra A), y
- d) Línea 6: Otras rentas propias y/o de terceros provenientes de empresas que declaren su renta efectiva y no la declaren según contabilidad completa, atribuidas según artículo 14 letra C) N° 1 de la LIR.

Cabe precisar que, versiones anteriores del Suplemento Tributario excluían la Línea 5, correspondiente a los contribuyentes del artículo 14 A) que lleven contabilidad completa.

Lo anterior, se explica por ser aplicable respecto de las sociedades que explotan bosques las normas del Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda N° 1139 de 1991, que contiene el Reglamento sobre Contabilidad Agrícola (en adelante, el “RCA”), que rige para los contribuyentes del artículo 20, N° 1, letras a) y b) de la LIR, que deban declarar su renta efectiva.

Pues bien, el inciso segundo del artículo 1° del RCA establece que, se registrarán por dicha norma los bosques sujetos al Decreto Ley N° 701 de 1974, actualmente sustituido por el DL 2565, de los contribuyentes mencionados en el párrafo anterior.

Así, en tanto la sociedad que explota el bosque se encuentre afecta al régimen del RCA, las rentas provenientes de esta sociedad no serían rentas atribuidas determinadas según contabilidad completa, no correspondiendo entonces declararlas en la Línea 5 del Formulario N° 22, sino en la Línea 6.

Sin embargo, efectivamente puede ocurrir que la sociedad a través de la cual se participa en aquella que explota el bosque natural o artificial, no se encuentre afecto al RCA, sino que determine su renta según contabilidad completa, en cuyo caso, la atribución que desde dicha sociedad se efectúe a la persona natural, correspondería a una renta atribuida proveniente de una sociedad sujeta al régimen

³ Criterio similar se utilizó en el Oficio N° 2639 de 2017.

⁴ Adicionalmente a los requisitos para considerarlo vigente conforme al artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561.

del artículo 14 A) de la LIR, según contabilidad completa, correspondiendo su declaración en la Línea 5 del Formulario N° 22.

Así, resulta procedente el CFF, para contribuyentes que declaran en la Línea 5 del Formulario N° 22.

C. CASO CONCRETO.

En el caso de la consulta, la empresa que efectúa la explotación de la plantación anterior a la Ley N° 19.561 es una sociedad anónima acogida al régimen general del artículo 14 B) de la LIR.

La persona natural afecta al IGC participa en la sociedad anónima a través de una sociedad de responsabilidad limitada, sujeta al régimen general del artículo 14 A) de la LIR.

Pues bien, la sociedad anónima efectuó una distribución de dividendos, que provendrían de la explotación de bosques naturales o artificiales. Esta, al ser percibida por la sociedad de responsabilidad limitada se agregará a su RLI, conforme al artículo 33 N° 5 de la LIR. Luego, según el resultado, será atribuido conforme a las normas del artículo 14 A) de la LIR a la persona natural, donde se afectará con IGC.

De esta manera, el contribuyente persona natural, socio de una sociedad que tiene calidad de accionista, y la sociedad anónima, regida por las disposiciones del DL 2565, serían beneficiarias del CFF, en los términos del artículo 14 inciso tercero de dicho Decreto Ley, en tanto se verifiquen sus requisitos.

III.- CONCLUSIÓN:

De conformidad con lo expuesto, el contribuyente persona natural efectivamente podría ser beneficiario del CFF, en caso de verificarse sus requisitos, en tanto se trate de rentas provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales, independiente del régimen tributario, y de la forma en que lleven su contabilidad.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2096, de 09.08.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos