

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20 N° 1 – DECRETO LEY N° 701,
ART. 14 – LEY N° 19.561, ART. 5 TRANSITORIO – CIRCULAR N° 78 DE 2001
(ORD. N° 997 DE 25.05.2020).**

Tributación y franquicias aplicables a la explotación de plantaciones forestales anteriores a la entrada en vigencia de la Ley N° 19.561.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación y franquicias aplicables a la explotación de plantaciones forestales anteriores a la entrada en vigencia de la Ley N° 19.561 en caso que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, con fecha 2 de mayo de año 2001, un contribuyente, quien tiene como actividad principal la prestación independiente de servicios profesionales como médico y su hermano, adquirieron en partes iguales un predio agrícola que cuenta con una calificación de terreno con aptitud preferentemente forestal, según certificado de fecha 18 de noviembre de 1996, emitido por la Corporación Nacional Forestal¹.

Con fecha 5 de junio de 2015 vendieron 104 hectáreas de bosque en pie de la especie pino radiata. Producto de esta venta el médico devengó ingresos en los años 2015 y 2016, los que se declararon como rentas presuntas en los años tributarios 2016 y 2017.

En relación con lo anterior, señala que la tributación de la actividad forestal está regulada por el Decreto Ley N° 701 de 1974, sobre fomento forestal².

Luego de transcribir los artículos pertinentes, solicita confirmar los criterios que se han sistematizado del siguiente modo para su mejor comprensión:

- 1) Conforme al artículo 14 del Decreto Ley N° 701 de 1974 y el artículo 10 del Decreto Supremo N° 1.341 de 1998, del Ministerio de Hacienda, el contribuyente que no tiene obligación de declarar la renta efectiva con base a contabilidad completa, de acuerdo con las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y obtiene rentas de un predio calificado de aptitud forestal, puede tributar con base a renta presunta y con derecho a la exención del 50% en la aplicación del Impuesto Global Complementario (IGC) si dichas rentas provienen de la explotación de plantaciones anteriores al 16 de mayo de 1998, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561 y el artículo 9° Decreto Supremo N° 1.341 de 1998, del Ministerio de Hacienda.
- 2) Lo anterior, porque, en su concepto, el único efecto del artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561 y artículo 9° del Decreto Supremo N° 1.341 de 1998, del Ministerio de Hacienda, es que las rentas provenientes de forestaciones anteriores al 16 de mayo de 1998 continuarán con la franquicia tributaria del 50% sobre el IGC que las afecten. Por lo cual, para efectos de determinar la renta proveniente de la actividad forestal, no resultan aplicables las instrucciones contenidas en el Decreto Supremo N° 871 de 1981, del Ministerio de Hacienda, las cuales fueron expresamente derogadas por el artículo 17 del Decreto Supremo N° 1.341 de 1998, del mismo Ministerio.
- 3) Adicionalmente, solicita confirmar que las normas del Decreto Supremo N° 871 de 1981, del Ministerio de Hacienda, no tienen ninguna aplicación legal con posterioridad a su derogación expresa por el artículo 17 del Decreto Supremo N° 1.341 de 1998, del Ministerio de Hacienda, y que, por lo tanto, las instrucciones contenidas en el capítulo III, letra A, N° 2 literal a.1) de la Circular N° 78 de 2001, resultan contrarias a derecho.
- 4) Asimismo, las instrucciones contenidas en el capítulo III, letra A, N° 3 letra b de la misma Circular, no son la lógica, necesaria y legal consecuencia de lo indicado en la letra “a” del mismo apartado.

II ANÁLISIS

El artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561, que introdujo una serie de modificaciones al Decreto Ley N° 701 de 1974, estableció que 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

¹ Según consta en la respectiva carpeta predial, en el predio existía una plantación de la especie pino radiata que databa del año 1995

² El texto del Decreto Ley N° 701 de 1974, si bien fue reemplazado por el artículo 1° del Decreto Ley N° 2.565 de 1979, mantuvo su mismo número de decreto ley. Posteriormente fue modificado por la Ley N° 19.561.

lo que no les afectará la derogación de la franquicia tributaria del inciso segundo y siguientes del artículo 14 del Decreto Ley N° 701, de 1974.”

Para la aplicación de las nuevas normas del Decreto Ley N° 701 de 1974 se dictó, entre otros, el Decreto Supremo N° 1.341, del Ministerio de Hacienda, de 1998, que aprueba el reglamento que establece normas contables aplicables a los contribuyentes que realizan actividades forestales de conformidad al Decreto Ley N° 701 de 1974.

Basado en las normas citadas, y en la vigencia de los regímenes tributarios establecidos con anterioridad a la dictación de la Ley N° 19.561, la Circular N° 78 de 2001 instruyó lo siguiente³:

- a) Las plantaciones efectuadas con anterioridad a la fecha de la Ley N° 19.561 (publicada en el Diario Oficial de 16 de mayo de 1998) y las rentas provenientes de las mismas continuarán con el régimen tributario que les era aplicable a la mencionada fecha, por lo que no les afectará la derogación de la franquicia tributaria establecida en el inciso segundo y siguientes del artículo 14 del Decreto Ley N° 701, de 1974⁴.
- b) En consecuencia, los regímenes tributarios que, desde el punto de vista de las normas de la LIR, afectaban a las rentas provenientes de plantaciones forestales efectuadas con anterioridad a la publicación de dicha ley continuarán vigentes hasta que se dé término a dichas explotaciones, manteniéndose plenamente aplicable respecto de las citadas rentas las franquicias tributarias contenidas en el inciso segundo y siguientes del artículo 14 del Decreto Ley N° 701 de 1974.

Conforme lo anterior, y en lo que interesa a la primera consulta, la Circular N° 78 de 2001 instruyó⁵ que los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, los bosques naturales y artificiales y las plantaciones forestales que en ellos se encuentren, se excluyen del sistema de presunciones de renta que establece el artículo 20 N° 1 de la LIR para los efectos de aplicar los impuestos generales que establece dicho texto legal; esto es, el impuesto de Primera Categoría e IGC o IA, según corresponda.

En su reemplazo, y conforme a lo establecido en el inciso primero del artículo 14 del Decreto Ley N° 701 de 1974, se gravan las utilidades o rentas efectivas derivadas de la explotación de bosques naturales o artificiales que obtengan las personas naturales o jurídicas de cualquier naturaleza, lo cual ocurrirá sólo en el año en que se materialice realmente la referida explotación.

Por lo tanto, en los años previos a la explotación comercial de los bosques naturales o artificiales no habrá obligación de declarar renta alguna para los fines de la LIR, sin perjuicio de presentar la declaración anual de impuesto respecto de los demás datos que en ella se requieren, cuando corresponda. Dicha renta afecta, en el caso de los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con las disposiciones de la LIR, se determinará de conformidad con las normas contables y métodos simplificados establecidos en el Decreto Supremo N° 871 de 1982, del Ministerio de Hacienda.

De lo dicho se sigue que los predios acogidos a las normas del Decreto Ley N° 701 de 1974, antes de la fecha de publicación de la Ley N° 19.561 en el Diario Oficial (16 de mayo de 1998), en ningún caso pueden tributar conforme al régimen de renta presunta.

Por lo anterior:

- 1) El contribuyente que no tiene obligación de declarar la renta efectiva con base a contabilidad completa y obtiene rentas de un predio que fue calificado de aptitud forestal con antelación al 16 de mayo de 1998, no puede tributar con base a renta presunta porque, con anterioridad a las modificaciones de la Ley N° 19.561, tales contribuyentes debían declarar sus impuestos por estas plantaciones sólo sobre la base de la renta efectiva, debiendo aplicar con todos sus alcances el artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561.

El artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561 constituyó un beneficio para aquellos contribuyentes a los cuales se les aplica, atendido que si la tributación hubiera debido efectuarse en base a renta presunta, como afirma el consultante, los propietarios de la plantación forestal deberían haber tributado con la renta presunta, establecida hasta el año 2015, en el artículo 20 N° 1 de la LIR, por

³ Capítulo III, letra A, N° 3.

⁴ A partir de lo dispuesto en el artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561, en concordancia con lo establecido en el artículo 9° del Decreto Supremo N° 1.341 de 1998, del Ministerio de Hacienda.

⁵ Números 1 y 2, del capítulo III, letra A, de la Circular N° 78 de 2001, a partir del inciso primero del artículo 13 del Decreto Ley N° 701 de 1974.

todos los años comerciales en los que fue propietario de la plantación, independiente de que esta hubiere sido explotada o no.

- 2) Respecto al segundo criterio que solicita confirmar, según lo dispuesto en el citado artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 9° Decreto Supremo N° 1.341 de 1998, las forestaciones realizadas en terrenos que se hayan efectuado con anterioridad al 16 de mayo de 1998, y las rentas provenientes de su explotación, continuarán con la exención del 50% del IGC a que se refiere el inciso segundo del artículo 14 del Decreto Ley N° 701 de 1974, por lo cual, se confirma el criterio consultado.
- 3) En cuanto al tercer y cuarto criterio señalados en su presentación, y conforme lo expuesto precedentemente, se informa que no es posible confirmarlos, en la medida que la Circular N° 78 de 2001 se encuentra vigente y ajustada a derecho.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo al artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561 y el artículo 9° Decreto Supremo N° 1.341 de 1998, del Ministerio de Hacienda, el contribuyente que de acuerdo con las disposiciones de la LIR no tiene obligación de declarar la renta efectiva con base a contabilidad completa, que obtiene rentas de un predio calificado de aptitud forestal, deberá declarar con base a renta efectiva determinada con base a contabilidad simplificada y tendrá derecho a la exención del 50% en la aplicación del IGC, si dichas rentas provienen de la explotación de plantaciones anteriores al 16 de mayo de 1998.

Las instrucciones pertinentes se encuentran en la Circular N° 78 de 2001, la que se encuentra vigente y ajustada a derecho.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 997 del 25-05-2020
Subdirección Normativa
 Depto. de Impuesto Directos