

CONTABILIDAD AGRICOLA -CIRCULAR 22 DE 1991

viernes, 13 de enero de 2017 17:30

AGRICULTURA

Normas contables establecidas en el Reglamento de Contabilidad Agrícola, contenido en el D.S. de Hacienda N° 1.139, de 1990

I. INTRODUCCION

Mediante Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda N° 1.139, de fecha 18 de diciembre de 1990, publicado en el Diario Oficial de fecha 5 de enero de 1991, se establecieron las normas contables a que deben someterse los contribuyentes agricultores que, por disposición de las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N° 18.985, deben llevar contabilidad completa u opten por llevarla, para los efectos de pagar los impuestos a la renta a base de sus ingresos efectivos.

Se hace presente que se mantiene vigente el Decreto Supremo N° 871, de 1981, del Ministerio de Hacienda, sobre normas contables y métodos simplificados para el registro y determinación de la renta de explotación de bosques acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974, y al Decreto N° 4.363, de 1931, del Ministerio de Bienes Nacionales. No obstante, el nuevo Decreto 1.139 hace aplicables sus normas a los agricultores que, además de la explotación agrícola común que efectúen, tengan bosques acogidos a los referidos textos legales, aun cuando en la especie deja subsistente para éstos el mismo régimen, al remitirse a las disposiciones esenciales del citado Decreto Supremo N° 871.

Por otra parte cabe recordar que respecto del balance inicial, la propia ley 18.985, en su artículo 3°, estableció las normas pertinentes a las cuales deben acogerse los contribuyentes agricultores. Sobre esta materia se impartieron las instrucciones por Circular N° 63, de 1990, sin perjuicio de algunos alcances complementarios que se hacen en la presente Circular.

II. Texto del Decreto Supremo de Hacienda N° 1.139

Establece normas contables para los contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva, o que opten a ello, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

N° 1.139

Santiago, 18 de diciembre de 1990.-

Vistos: Lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley N° 18.985, y lo previsto en el artículo 32, N° 8, de la Constitución Política del Estado,

Decreto:

Apruébase el siguiente Reglamento sobre Contabilidad Agrícola aplicable en la determinación de la renta proveniente de la actividad agrícola, para aquellos contribuyentes que, de acuerdo con lo dispuesto en las letras a) y b), del N° 1, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, queden obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa u opten por ella, en virtud de los cambios introducidos a dicho cuerpo legal por la ley 18.985:

ARTICULO 1°. Los contribuyentes que estén obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a lo dispuesto en las letras a) y b) del N° 1, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según modificaciones introducidas por la Ley 18.985, o que opten por esta modalidad, deberán llevar contabilidad conforme a los sistemas generalmente aceptados y sujetarse, además, a las normas que se establecen en este Reglamento.

Los contribuyentes referidos en el inciso anterior, respecto de los bosques acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974 y al Decreto N° 4.363, de 1931 del Ministerio de Bienes Nacionales, se registrarán por las normas contables del presente decreto, haciendo aplicable, además, lo dispuesto en los artículos 2°, números 1, 2, 4, 5 y 6; 7°, letra a); 12°, 13° inciso segundo, 16°, números 1, 2 y 3, del Decreto Supremo N° 871, de 1981, del Ministerio de Hacienda.

ARTICULO 2°. Para los efectos del presente Reglamento se aplicarán, en lo que no sean contrarias a él, las definiciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley sobre Impuesto a la Renta y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1° Por 'predio agrícola', todo inmueble o parte de él, cualquiera que sea su ubicación, que esté destinado a la obtención de productos primarios del reino vegetal o animal, o en que existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de dichos productos o que económicamente sea susceptible de producir tales bienes en forma predominante.

2° Por 'actividad agrícola', el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elaboración, conservación, faenamiento y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia y que predominen en el producto final resultante. La crianza y engorda de animales, en cualquiera forma, constituye actividad agrícola.

3° Por 'ejercicio agrícola', el período de doce meses que termina el 31 de diciembre del mismo año. El mismo término alcanzará al período menor en el caso del primer ejercicio.

4° Por 'activo fijo o inmovilizado', los bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola, como ser: predios, construcciones, derechos de aprovechamiento de agua, obras de regadío y drenaje, captaciones de agua, silos, casas patronales y de inquilinos, instalaciones, maquinarias, vehículos, plantaciones frutales y no frutales, bosques naturales, animales que se destinen a la reproducción, a la lechería, al trabajo o a la producción de lana o pelo, aves de postura y reproducción y los animales que se adquieran o crien en el predio para

los mismos
fines, aunque todavía no estén cumpliendo sus funciones. Los animales señalados se considerarán bienes físicos del activo fijo hasta el ejercicio anterior a aquél en que se enajenen. Asimismo, los bosques y plantaciones no frutales serán considerados bienes del activo fijo hasta el ejercicio anterior al de su explotación.

5° Por 'activo realizable', aquellos bienes que pueden negociarse habitualmente y los de liquidación o consumo inmediato, como ser: bienes cosechados, semillas, fertilizantes, plaguicidas, maderas, productos por cosechar provenientes de plantaciones o siembras, éstas últimas efectuadas en el ejercicio, y los animales no comprendidos en el número anterior, etc.

ARTICULO 3°. En aquellas materias no previstas por este Reglamento, se aplicarán las normas contenidas en el Código Tributario, en las demás leyes tributarias, y las normas de derecho común establecidas en leyes generales o especiales.

ARTICULO 4°. Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas o que a cualquier título los exploten, quedarán obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, de acuerdo con las normas que al respecto se establecen en las letras a) y b) del número 1.- del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en los artículos 3° y 3° transitorio, letra a), de la Ley 18.985. El contribuyente que desarrolle la misma actividad podrá optar por pagar los impuestos de la Ley de la Renta sobre la base de la renta efectiva, según lo dispuesto en los incisos décimo y undécimo de la letra b), del número 1.-, del artículo 20° de dicha Ley de la Renta.

ARTICULO 5°. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 1° estarán obligados a llevar contabilidad completa por las actividades agrícolas que desarrollen.

La contabilidad de la actividad agrícola quedará sometida, en lo que fuere aplicable, a las normas establecidas en el Código de Comercio, en el Código Tributario, en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la Ley de Timbres y Estampillas y en otros cuerpos legales.

Al término de cada ejercicio se practicará un balance general de todas las operaciones correspondientes al giro o explotación, firmado por el contribuyente o su representante legal.

ARTICULO 6°. El inventario inicial deberá sujetarse a las normas que establece el artículo 3° de la ley N° 18.985, salvo la excepción hecha en el inciso segundo del artículo 1° de este decreto.

Los inventarios posteriores se practicarán al último día de cada ejercicio, en forma detallada, individualizando los bienes y agrupándolos por su naturaleza, uso o destino, siguiendo los procedimientos usuales de contabilidad. Los bienes generados en la actividad agrícola del predio, tales como animales nacidos en él, árboles frutales y no frutales y productos cosechados, no tendrán valor de adquisición o de inversión, salvo que se trate de aquellos que tengan costo de reposición de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3° de la ley 18.985.

ARTICULO 7°. La renta líquida imponible de la actividad agrícola demostrada con contabilidad completa se determinará deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta y los gastos incurridos en la explotación, según las normas de los Artículos 29°, 30°, 31° y 33° N°s. 1°, 2° y 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974.

Dicha renta líquida imponible deberá ajustarse de conformidad a lo previsto en el Artículo 32° de la citada ley, sobre Impuesto a la Renta.

ARTICULO 8°. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, los contribuyentes podrán, para los efectos de facilitar la determinación de la renta imponible, registrar como costo directo de los bienes del activo realizable y de los animales y plantaciones frutales, no frutales y bosques, del activo fijo, el precio de adquisición de ellos y los demás valores imputables al mismo, tales como reajuste del precio, revalorizaciones legales, fletes y seguros.

En este caso, los demás desembolsos en que se incurra para la obtención o mantenimiento de los referidos bienes se considerarán gastos de explotación del ejercicio.

Se podrá considerar como gastos de la explotación agrícola el valor de los abonos, pesticidas y otros elementos similares ocupados en el respectivo ejercicio agrícola; los relacionados con el nacimiento, desarrollo, conservación, faenación y venta de los animales; con la conservación de los árboles y plantas y con la conservación del activo fijo, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del Artículo 1° de este decreto. Los desembolsos por nuevas plantaciones frutales no serán considerados como gastos de la explotación sino que costo de la plantación, hasta que se inicie su producción.

ARTICULO 9°. Los contribuyentes a que se refiere el Artículo 1°, sometidos al presente Reglamento, deberán reajustar anualmente su capital propio, las variaciones de éste, y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las normas del Artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En los casos no previstos en este Reglamento ni en el Artículo 41° de la Ley de la Renta, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos fijará las normas de reajustabilidad para determinados bienes, derechos, deudas u obligaciones.

ARTICULO 10°. La depreciación por los bienes físicos del activo fijo, se regirá por las normas del artículo 31, número 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contar del mes en que los bienes entren en uso o producción, no aplicándose esta depreciación a los bosques y plantaciones no frutales y al suelo.

ARTICULO 11°. El presente Reglamento regirá a contar del 1° de enero de 1991. Desde esa misma fecha derógase el Decreto Supremo N° 323, de 1982, del Ministerio de Hacienda.

Tómese razón, comuníquese y publíquese.

III. Instrucciones

1. Comentarios de las disposiciones contenidas en el Reglamento.

Definiciones:

a) Predio Agrícola

La obtención de productos primarios del reino animal o vegetal es el factor determinante para calificar a un predio como agrícola, cualquiera sea su ubicación. No hay problemas cuando dichos productos se obtienen directamente del suelo; pero pueden surgir dudas cuando el suelo no está destinado a producir directamente dichos bienes, sino que en él existen establecimientos que tengan por objeto obtenerlos. En este caso, de acuerdo con el reglamento, el predio también es agrícola.

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

b) Actividad Agrícola

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

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

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

El Reglamento establece también, en forma expresa, que la crianza y engorda de animales, en cualquier forma, constituye actividad agrícola. Al respecto, debe precisarse que estos animales serán considerados de producción propia

y, por ende, su elaboración o acondicionamiento queda comprendida en la actividad agrícola. Téngase presente que el Reglamento excluye de la actividad agrícola la compraventa de animales, donde no medie un proceso de crianza y/o engorda.

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

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

El Reglamento incorpora en este concepto a la actividad forestal y la explotación de bosques que define el artículo 2º, números 1 y 2, del Decreto Supremo N° 871, de 1981. En el primer caso, indica que la actividad forestal es el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la explotación de terrenos de aptitud preferentemente forestal y bosques naturales y artificiales contenidos en ellos. Respecto de la explotación de bosques, indica que es la acción de vender o celebrar cualquier otro acto o contrato que sirva para enajenar árboles en pie o trozados, con o sin corteza. Cualquier grado de elaboración posterior que tenga el trozo, se considerará industrialización de la madera u otra actividad industrial conexas y queda comprendida en el inciso final del artículo 14 del Decreto Ley N° 701, de 1974. Como se aprecia, estas definiciones son coincidentes con las del Reglamento contenido en el Decreto Supremo 1.139, y las instrucciones presentes. En todo caso se precisa que se entiende por el talado y trozado de bosque, o sea, hasta la fase del aserradero, la operación llevada a cabo dentro del mismo predio agrícola, en donde los árboles son aserrados o transformados en madera en bruto a través de determinados cortes, sin alterar su condición de producto primario, obteniendo primero la troza y luego los tablones, tablas, etc., todos en su calidad de madera en bruto.

c) Ejercicio Agrícola

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

d) Activo fijo o inmovilizado

Comprende todos aquellos bienes destinados a una función permanente dentro de la explotación agrícola, es decir, que han sido adquiridos sin el propósito de venderlos o ponerlos en circulación.

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

-- Terrenos agrícolas. Este representa al terreno o casco. Es conveniente separar las inversiones en construcciones del valor del terreno para los efectos de la depreciación. En este rubro también deben considerarse los

terrenos de aptitud preferentemente forestal a que se refiere el número 4 del artículo 2° del Decreto Supremo N° 871, de 1981.

-- Construcciones. Entre estas se encuentran las casas patronales, casas de administración, casas de inquilinos, bodegas, galpones, silos, puentes, obras de regadío y drenaje, captaciones de agua, etc.

-- Derechos de aprovechamiento de agua.

-- Instalaciones en general.

-- Maquinarias, tales como tractores, segadoras, cultivadoras, fumigadoras, motobombas, pulverizadoras, cosechadoras, arados, esparcadoras de abono y de cal, máquinas de ordeñar, esquiladoras mecánicas, destroncadoras, seleccionadoras de semillas, picadoras y enfardadoras de pasto, bombas trasvasijadoras, alambiques, descremadoras, prensas para orujos, motores y otros.

-- Herramientas y enseres: romanas, fraguas, bigornias, rastras de clavo, etc.

-- Muebles y útiles: escritorios, sillas, máquinas de escribir, calculadoras, estantes, kárdex, etc.

-- Vehículos: camiones, trailers, camiones fudres y acoplados, colosos de tiro animal, carretas, carretones, carretelas, camionetas, etc.

-- Animales. Quedan incluidos en este rubro sólo los animales destinados a cumplir una función permanente dentro de la explotación agrícola, como son aquellos destinados a la reproducción, a la lechería, al trabajo o a la producción de lana o pelo, aves de postura y de reproducción. No basta que el animal reúna las características adecuadas para la función, es indispensable que esté destinado a ella efectivamente, aun cuando todavía no se encuentren cumpliendo las funciones. Estos animales se considerarán bienes del activo inmovilizado hasta el ejercicio anterior a aquel en que se enajenen, es decir, deben traspasarse al activo realizable a la fecha de la enajenación al valor neto de libro en que se encuentren en esa oportunidad.

-- Plantaciones frutales

-- Bosques y plantaciones no frutales. Serán considerados bienes del activo inmovilizado hasta el ejercicio anterior al de su explotación o al trozado de ellos. Al igual que en el caso de los animales, al momento de la explotación deberán traspasarse al activo realizable por su valor efectivo, si lo tuviesen, debidamente revalorizado por las normas del artículo 41 de la Ley de la Renta, sin considerar la depreciación, pues estos bienes no se encuentran sujetos a ella.

En este rubro, cabe señalar que al respecto el Decreto Supremo N° 871, de 1981, en su artículo 13°, establece que en los casos de explotación de bosques forestales acogidos al Decreto Ley N° 701, de 1974, 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 Decreto Ley N° 701, de 1974, 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 Servicio de Impuestos Internos. El costo de la parte explotada de la plantación, se
deducirá del valor
en que esos bienes figuraban en el activo inmovilizado.

e) Activo realizable

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

f) Otras definiciones

En la primera parte del artículo 2° del Decreto Supremo N° 1.139, en análisis, se hacen aplicables al
Reglamento, en lo que no sean contrarias a él, las definiciones establecidas en el Código Tributario y en la
Ley sobre
Impuesto a la Renta.

2. Inventario Inicial

Como se indicó anteriormente, el inventario inicial debe sujetarse a las normas del artículo 3° de la ley N°
18.985. En esos mismos términos lo explicita el Artículo 6° del Decreto Supremo N° 1.139. Las
instrucciones sobre esta
materia se contienen en la Circular 63, de 1990, que fue publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de
diciembre de 1990.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que se mantiene vigente lo dispuesto en la letra a) del
artículo
7° del Decreto Supremo de Hacienda N° 871, de 1981, respecto de los bosques naturales y plantaciones
forestales,
acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974, y al Decreto N° 4.363, de 1931, del
Ministerio de Bienes
Nacionales.

Esta disposición indica que los bosques naturales y plantaciones forestales se valorizarán en el inventario
inicial según los montos que se determinen en el instrumento público que constituye el título del
propietario o mediante
certificado emitido por la Corporación Nacional Forestal.

Para estos efectos la Corporación Nacional Forestal podrá fijar las normas internas que reglamenten el
otorgamiento de este documento y establecerá los montos teniendo como base los valores que fija esta
misma
institución durante el mes de julio de cada año, para los costos de estabilización de dunas, plantación y
manejo por
hectáreas para los efectos de hacer efectivas las bonificaciones mencionadas en el artículo 12 del Decreto
Ley 701,
reemplazado por el artículo 1° del Decreto Ley 2.565, de 1979; o mediante otro procedimiento que
establezca dicha
Institución.

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

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 N° 2 del artículo 41 de la Ley de la Renta.

3. Registros de algunas operaciones en la contabilidad

En primer término debe señalarse que los agricultores que deban sujetarse a las disposiciones del Decreto Supremo N° 1.139, o que opten por aplicar sus normas, estarán obligados a llevar contabilidad completa por sus actividades agrícolas, de tal modo, no es posible que ellos se acojan al sistema de contabilidad simplificada.

Por otro lado, es necesario considerar que el mismo Reglamento dispone que la contabilidad de la actividad agrícola quedará sometida en lo que fuere aplicable, a las normas establecidas en el Código de Comercio, en el Código Tributario, en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la Ley de Timbres y Estampillas y en otros cuerpos legales. En este aspecto, es relevante señalar que, en consecuencia, los contribuyentes agricultores deberán ajustar su sistema contable y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios, haciendo excepción de las modalidades especiales que contiene el Reglamento y que se analizan más adelante en este número.

Para los efectos de la determinación de la renta líquida imponible de la primera categoría de la Ley de la Renta, el Reglamento establece que en general constituirá costo de los ingresos brutos de los bienes del activo inmovilizado y del realizable, el precio de adquisición de los bienes y el de los servicios, como también aquellos valores imputables al mismo, como ser, reajuste de precios, revalorizaciones legales y optativamente el flete y seguros por el traslado de los referidos bienes hasta las bodegas del adquirente. Tanto para los bienes indicados como respecto de los gastos incurridos en la explotación agrícola, se hacen aplicables las normas de los artículos 29, 30, 31 y 33, números 1°, 2° y 3°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sin perjuicio de lo anterior, respecto de los bienes del activo inmovilizado, su valor será el mismo que se determina para los contribuyentes de la primera categoría en general y que declaran sus impuestos a la renta según contabilidad completa. En cuanto a los árboles frutales y no frutales y animales, que formen parte del activo inmovilizado, deberán imputarse como costo de ellos todos los gastos en que se incurra directamente en su crecimiento y mantención, como ser, preparación del terreno, mano de obra, semillas, insumos, etc. --excluyendo los gastos de conservación y los gastos generales--, hasta que los árboles sean explotados y los animales entren en producción o en reproducción. Esta norma --respecto de los desembolsos incurridos en las nuevas plantaciones

frutales-- se reitera expresamente en el Reglamento en el inciso segundo del artículo 8º, al excepcionarlos como gastos de la explotación.

Respecto de los bienes del activo realizable, también constituyen costo de ellos todos los gastos en que se incurra directamente en su crecimiento y mantención, cargándose a pérdida sólo aquellos desembolsos que correspondan a gastos generales.

Para los efectos anteriores se comprenderán en general dentro de la clasificación de gastos de conservación aquellos que son necesarios para preservar o mantener un bien determinado en su condición estable y definida, por lo que difieren de los gastos de crecimiento y mantención en que éstos, por su naturaleza, inciden en el desarrollo de las plantaciones y animales.

En todo caso, a los bienes referidos ya sea que formen parte del activo inmovilizado como del realizable, deberán aplicarse sin excepción, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de la Renta, para los efectos de la revalorización del inventario final de cada ejercicio. Por otra parte, sólo podrán imputarse como pérdida aquellos gastos pagados o adeudados que acepte como tales la Ley sobre Impuesto a la Renta y que correspondan a los ingresos brutos del ejercicio, de manera que los desembolsos en que incurran por concepto de gastos de explotación imputables a siembras u otras inversiones en que los frutos se obtendrán en ejercicios futuros deberán considerarse como gastos anticipados en el inventario final, valorizándose de conformidad a lo dispuesto en el N° 7 del artículo 41 de la Ley de la Renta sobre el monto incurrido.

Las normas comentadas precedentemente que contiene el Decreto 1.139, deben armonizarse con la que se encuentra en su artículo 6º, inciso segundo, por la cual se dispone que los bienes generados en el predio, tales como animales nacidos en él, árboles frutales y no frutales y productos cosechados no tendrán valor de adquisición o de inversión, salvo por el valor que se les haya asignado en el inventario inicial en virtud de lo dispuesto en el artículo 3º de la ley 18.985. En efecto, por razones obvias, este tipo de bienes no pueden tener valor de adquisición o de inversión pues, como se indicó expresamente, se trata de aquellos producidos o nacidos en el predio; pero también deberán imputarse al costo de ellos todos los gastos en que se incurra directamente en su crecimiento y mantención.

Obviamente que para todas las situaciones referidas los gastos o inversiones que se efectúen, y que no constituyan un gasto general, se imputarán a los bienes en forma directa cuando ello sea factible según las características de relación de unos y otros. Si esto no fuere posible, se aceptará un prorrateo que se base en antecedentes técnicos en lo posible avalados por un profesional del ramo.

Téngase presente en la materia anterior que son aplicables los artículos 12 y 13, inciso segundo, del Decreto Supremo de Hacienda N° 871, de 1981, respecto de los bosques acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974, y el Decreto N° 4.363, de 1931, del Ministerio de Bienes Nacionales. El primer artículo regula el tratamiento

contable que debe darse a las bonificaciones percibidas o devengadas, el momento en que éstas se consideran renta y la corrección monetaria que debe aplicársele.

No obstante las normas comentadas en los párrafos anteriores, el Decreto Supremo N° 1.139, en su artículo 8° permite un régimen simplificado de registro contable, por el cual puede optar el contribuyente. Este régimen contempla los siguientes cambios:

a) Mantiene respecto de los bienes del activo realizable el valor de costo formado por el valor de adquisición y los demás valores imputables a ellos, como el reajuste del precio, las revalorizaciones legales y, optativamente, el flete y seguros por el traslado de estos bienes hasta las bodegas del adquirente. Se mantienen también las normas sobre corrección monetaria que correspondan según el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En cambio, innova en cuanto a que los demás desembolsos se registrarán como gastos de explotación, en todos los casos mencionados en los párrafos precedentes, es decir, podrán cargarse a pérdida en el ejercicio en que se incurra en ellos, sin otra limitación que sean propios de la explotación agrícola y se justifiquen fehacientemente. Con esto, los bienes generados en el predio, tales como animales nacidos en él, y productos cosechados no presentarán ningún valor en el activo --sin perjuicio de detallarlos, individualizarlos y agruparlos por su naturaleza, uso o destino, siguiendo los procedimientos usuales de contabilidad salvo que tengan un valor asignado en el inventario inicial por disposición del artículo 3° de la ley 18.985, por el cual se ceñirán a las normas comunes de revalorización de la Ley de la Renta.

b) En cuanto a los bienes del activo inmovilizado respecto de los animales y plantaciones frutales, no frutales y bosques, se hacen aplicables las mismas normas de la letra a) anterior, pudiéndose imputar de inmediato a pérdida todos los gastos en que se incurra directamente en el crecimiento y mantención de los árboles frutales y no frutales y animales, que en el régimen general constituyan costo hasta que los árboles sean explotados y los animales entren en producción o en reproducción.

Los contribuyentes que se acojan a este régimen simplificado, deberán dejar constancia de este hecho al iniciar el ejercicio en el Libro de Inventarios y Balances, y aplicarlo por ejercicios completos.

4. Gastos de la explotación agrícola

El Reglamento califica aquellos gastos que deben considerarse como tales en la explotación agrícola. Entre éstos se encuentran los que se paguen por: los abonos, pesticidas y otros elementos similares ocupados en el respectivo ejercicio agrícola; todos los relacionados con el nacimiento, desarrollo, conservación, faenación y venta de animales; con la conservación de los árboles y plantas y, en general, con aquellos necesarios para la conservación del activo fijo.

Cabe recordar, en todo caso, que en el régimen contable simplificado al cual se hizo referencia en el número anterior en las letras a) y b), constituirán gastos todos aquellos en los que se incurra en el ejercicio y no correspondan al valor de costo de los bienes y los demás valores imputables a ellos, como el reajuste del precio, las revalorizaciones legales y, optativamente, el flete y seguros por el traslado de estos bienes hasta la bodega del adquirente.

Por otra parte, se hace presente que en lo que sea aplicable a los bosques acogidos al Decreto Ley 701, de 1974, y al Decreto 4.363, de 1931, sigue vigente la calificación de los gastos de explotación establecidos en el artículo 14 del Decreto Supremo N° 871, de 1981, del Ministerio de Hacienda.

5. Inventarios que se practiquen al término de cada ejercicio

El Reglamento ordena, en general, que estos inventarios deben practicarse siguiendo los procedimientos usuales de la contabilidad. Por consiguiente, cada ítem deberá separarse según su naturaleza, uso o destino, y los bienes deberán individualizarse y agruparse por características similares que permitan su valoración, identificación y cuantificación con la mayor facilidad posible. En cuanto a los bienes generados en la actividad agrícola del predio, tales como los animales nacidos en él, árboles frutales y no frutales y productos cosechados, que no sea exigible registrar un valor, deberán en todo caso registrarse internamente en el Libro de Inventarios y Balances con el mismo grado de detalle de los bienes restantes.

6. Corrección Monetaria

Al efecto, el Reglamento hace aplicable la disposición común que al respecto contempla el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

7. Depreciaciones

Al igual que en el caso anterior, se aplicarán para la actividad agrícola, obligada a llevar contabilidad completa, las normas sobre depreciación del número 5 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, haciéndose presente que esta depreciación se calculará a contar del mes en que los bienes entren en uso o producción. Sin embargo, no procederá aplicar depreciación a los bosques y plantaciones no frutales y al suelo.

Mediante la Circular N° 63, de 1990, se indicó la vida útil de diversos bienes que se utilizan en la actividad agrícola, sin perjuicio de la facultad que tiene el Servicio para determinar la vida útil de otros bienes que no se encuentren incorporados en ese instructivo. En todo caso, luego de un nuevo estudio, se ha decidido modificar la vida útil de los camiones de carga y camionetas a 6 años debido al uso intensivo que generalmente tienen en la actividad. Asimismo, se incorporan las tuberías para agua potable que se instalan en los predios, con una vida útil de 20 años. (Circular N° 22, de 29.04.91).

Desde <<http://www.biblionet.cl/Documentos/Publicos/11670022.htm>>