



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
ESCUELA DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

**“IMPACTO EN LA CARGA IMPOSITIVA DE CONTRIBUYENTES AGRÍCOLAS
DE PARRAL, ANTE LA ELECCIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE
ACUERDO A LAS MODIFICACIONES ESTABLECIDAS POR LA REFORMA
TRIBUTARIA, CASOS DE ESTUDIOS”**

Memoria para optar al Título de Contador(a) Auditoría

Autores

Paula Andrea Aravena Huaiquil

Katherine Tamara Pereira Araya

Docente Guía

José Humberto Valenzuela Medina

Chillan, diciembre 2018

AGRADECIMIENTOS

“Dedico esta memoria a mi querida y preciada familia, en particular a mi madre Verónica y tío Orlando, quienes con su infinito amor, paciencia, apoyo incondicional y esfuerzo me han permitido lograr un sueño más. A mi compañera tesista le quiero expresar mi total gratitud por sus cálidas palabras en momentos difíciles, su inmenso cariño y absoluta perseverancia. También quiero agradecer a mis amigos y al profesor guía que hizo posible culminar este proceso”.

Paula Aravena Huaiquil

“Quiero agradecer a Dios quien me impartió ese poder que es más allá de lo normal para tener la fuerza mental de lograr este proceso. Mi dedicatoria y agradecimiento a mi familia, especialmente a mis padres y mis preciados hermanos quienes me brindaron su amor, apoyo incondicional y esfuerzo para llegar hasta aquí, sin ellos no hubiera sido posible. Agradezco a mi compañera de tesis, por su infinita paciencia, alegría y cariño, a quien le deseo el mayor éxito el mundo. También a los amigos quienes con una palabra o acción entregaban el aliento para seguir avanzado y al profesor guía que nos guió en la dirección correcta”.

Katherine Pereira Araya

Índice

| | |
|---|----|
| Resumen | 6 |
| Abstract..... | 6 |
| Capítulo I: Antecedentes Generales | 7 |
| 1.1 Planteamiento del problema | 9 |
| 1.2 Justificación del tema | 9 |
| 1.3 Limitaciones del problema | 10 |
| 1.4 Objetivos de la investigación..... | 11 |
| 1.4.1 Objetivo General | 11 |
| 1.4.2 Objetivos Específicos: | 11 |
| Capítulo II: Metodología | 12 |
| 2.1 Tipo de investigación y método de estudio | 12 |
| 2.2 Fuentes de información | 12 |
| 2.3 Tipo de muestreo y tamaño de la muestra | 13 |
| 2.4 Técnicas de recolección de información | 13 |
| 2.5 Técnicas de análisis de datos | 14 |
| Capítulo III: Marco Teórico | 16 |
| 3.1 Características del Sistema Tributario chileno | 16 |
| 3.1.2 Principios del sistema tributario | 16 |
| 3.1.3 Tipos de impuestos | 19 |
| 3.1.4 Carga impositiva y costo de cumplimiento | 20 |
| 3.1.5 Integración del sistema impositivo..... | 21 |
| 3.2 Renta y tipos de renta | 23 |
| 3.2.1 Concepto de renta | 23 |
| 3.2.2 Primera Categoría..... | 24 |

| | | |
|--------------|---|-----|
| 3.2.3 | Segunda Categoría..... | 25 |
| 3.3 | Tributación a nivel empresa y de socios según régimen tributario | 28 |
| 3.3.1 | Leyes 20.780 y 20.899 vigentes | 28 |
| 3.3.1.1 | Renta efectiva en base a contabilidad completa..... | 28 |
| 3.3.1.1.1 | Determinación de la base imponible..... | 28 |
| 3.3.1.1.2 | Renta Atribuida..... | 36 |
| 3.3.1.1.3 | Parcialmente Integrado | 39 |
| 3.3.1.2 | Renta efectiva en base a contabilidad simplificada..... | 43 |
| 3.3.1.2.1 | Determinación de la base imponible..... | 43 |
| 3.3.1.2.2 | Tributación simplificada | 49 |
| 3.3.1.2.3 | Contabilidad Simplificada Agrícola | 56 |
| 3.3.1.3 | Renta presunta..... | 59 |
| 3.3.2 | Antes de la reforma tributaria y régimen transitorio | 66 |
| 3.4 | Restricciones y efectos del cambio de Régimen a contar del 01.01.2017 | 69 |
| 3.4.1 | Implicancias de abandonar el régimen de Renta Presunta | 69 |
| 3.4.2 | Efectos de abandonar otros regímenes tributarios..... | 70 |
| 3.4.2.1 | Renta atribuida | 70 |
| 3.4.2.2 | Semi Integrado | 71 |
| 3.4.2.3 | Tributación Simplificada..... | 71 |
| 3.4.2.4 | Régimen Simplificado Agrícola..... | 73 |
| Capítulo IV: | Resultados | 74 |
| 4.1 | Caracterización de los sujetos | 74 |
| 4.2 | Identificación de la carga impositiva..... | 76 |
| 4.3 | Análisis de escenarios..... | 83 |
| Capítulo V: | Conclusiones y recomendaciones finales. | 100 |

| | |
|--|-----|
| Bibliografía..... | 103 |
| Anexos..... | 105 |
| Anexo N° 1: Entrevista..... | 106 |
| Anexo N°2: Petición de información | 107 |
| Anexo N° 3: Tabla Impuesto Global Complementario | 109 |

Resumen

El objetivo de esta memoria es determinar el efecto del régimen tributario en la carga impositiva de contribuyentes agrícolas de la ciudad de Parral, mediante el análisis de casos estudios. Por ello, se examinará el sistema tributario chileno, principalmente los regímenes tributarios que rigen según la instauración de la reforma tributaria del 2014 mediante la Ley 20.780 y su modificación por la Ley 20.899 del año 2016. Se determinará la carga tributaria entre los años 2015 y 2017, con el fin de compararla con los otros regímenes tributarios. Finalmente, se concluye con sugerir el régimen más favorable para cada contribuyente acorde a su actividad y características propias, entregando recomendaciones sobre situaciones en las que se podría encontrar a fin de que pueda estar mejor preparado.

Abstract

The purpose of this report is to determine the effect of the tax regime on the tax burden of agricultural taxpayers of the city of Parral, through the analysis of the study of cases. Therefore, the Chilean tax system will be examined, Specially the current tax regimes established by the 2014 tax reform through law 20,780 and its amendment by law 20,899 of 2016. The tax burden between 2015 and 2017 will be determined, in order to compare it with other tax regimes. Finally, this report is concluded by suggesting, according to their activity and their own characteristics, delivering recommendations on situations in which the taxpayer could be, so they can be better prepared.

Capítulo I: Antecedentes Generales

“El Estado, en virtud de su potestad tributaria, establece impuestos como principal fuente de financiamiento estatal provenientes de las economías privadas. Junto con ello, diseña un cuerpo de normas que permite la recaudación, administración y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes de una nación. Este conjunto de elementos es lo que denominamos un Sistema Tributario”. (González R. , 2017)

Con el fin de cumplir el propósito del sistema tributario, se han realizado profundas reformas sobre la estructura y la administración tributaria, cuya orientación se enfoca en corregir las ineficiencias del anterior sistema, ya que distorsionaba sus objetivos, por ejemplo, al no permitir que se generaran los recursos suficientes para el financiamiento del Estado. Por esta razón, el 20 de septiembre de 2014 bajo la ley N° 20.780 se publicó la reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, posteriormente el 08 de febrero de 2016 se publicó la ley N° 20.899 que simplifica el sistema y perfecciona otras disposiciones legales, con la finalidad de confirmar o desestimar si el sistema tributario cumplió con los objetivos propuestos en el proyecto inicial de reforma.

Mediante el mensaje presidencial realizado el 01 de abril de 2014, forma en el que proyecto entró al Congreso Nacional se presentaron 4 grandes objetivos para realizar la reforma tributaria. Primero, aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales. Segundo, avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Lo que se traduce en que los que ganan más aporten más y la misma situación con los ingresos del trabajo y del capital. Tercero, introducir nuevos y más eficientes mecanismo de incentivo al ahorro e inversión. Por último, velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo con las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión de impuestos.

Por consiguiente, con el fin de cumplir con estos objetivos, se configuró el sistema tributario con dos regímenes generales de tributación en base a renta efectiva, un régimen de tributación

simplificada orientada a las pymes, régimen para pequeños contribuyentes¹, régimen en base a presunción de renta que abarca tres actividades: transporte, agrícola y minería y en cuanto a la actividad agrícola estos contribuyentes pueden acceder al régimen de contabilidad simplificada agrícola. De esta forma, se evidencia que el actual sistema tributario es complejo, dada la diversidad de mecanismos de determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, y las tasas que lo afectan, además, de los incentivos y franquicias tributarias.

En Chile predominan diferentes actividades económicas, pero este estudio se centrará en la actividad agrícola, la que debe entenderse como el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos agrarios, pecuarios o forestales, incluyendo su elaboración, conservación, faenamiento y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia y que predominen en el producto final resultante. “Es importante considerar que esta actividad 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 estas características” (AFIICH, 2009)

La actividad agrícola en el país ha sido importante en términos económicos y productivos, debido a diversos factores como la apertura de los mercados y la firma de tratados internacionales, lo que ha permitido que esta actividad se pueda caracterizar por su constante crecimiento y generación de puestos de trabajos. Lo que queda demostrado según datos otorgados por la Oficina de Estudios y Políticas Agrarias (ODEPA), el PIB nacional durante el período 2013 - 2016 aumentó en un 1,9%, en cambio, el sector agrícola creció en un 3,3%, reflejando que creció más que la economía nacional durante el mismo período.

¹Se entiende como pequeños contribuyentes a los siguientes grupos: pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, suplementeros, propietarios de un taller artesanal u obrero y pescadores artesanales. Este tipo de contribuyentes están afectos a un Impuesto Único, sustitutivo de todos los impuestos de la Ley de la Renta, que es retenido por las empresas mineras, las municipalidades y las empresas periódicas, con lo cual los pequeños mineros, comerciantes y suplementeros dan por cumplida su obligación tributaria anual. Cabe mencionar que para efectos de estudio no se analizaran en profundidad como los otros regímenes.

1.1 Planteamiento del problema

El sistema tributario chileno es complejo, dada esta complejidad, se obliga a las personas y empresas a gastar más recursos y tiempo para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que genera mayores costos para el contribuyente, los cuales en otras circunstancias podrían destinarse a actividades productivas.

La carga tributaria es un factor importante a considerar en las empresas, la cual es la relación que existe entre el impuesto a la renta que paga el contribuyente y el total de ingresos que percibe, ya que la minimización de esta significa un menor pago de impuestos y adecuado comportamiento tributario. Los contribuyentes agrícolas también buscan que esto no sea tan perjudicial, por lo que se vuelve un tema sensible y necesario el buscar formas de reducirlo, por ello el sistema tributario contempla un régimen especial de tributación que contiene esta actividad, buscando beneficiarlo en la determinación del Impuesto de Primera Categoría² y además lo libera de ciertas obligaciones tributarias.

Al momento de elegir un régimen tributario en lo que respecta a estos contribuyentes, es necesario que tomen decisiones previamente informadas de modo que les produzca el mayor beneficio posible, por esta razón se requiere realizar un análisis del impacto en la carga impositiva ante la elección de este. Además, que, en su elección, también inciden distintos factores establecidos en la actual ley de la renta que limitan su acceso y permanencia, tales como: tipo jurídico, nivel de ingresos, capital y otros aspectos.

Por lo tanto, es indispensable evaluar la composición de la carga impositiva y principalmente los regímenes tributarios que resulte en un menor pago de impuestos fiscales, por ello, surge la pregunta ¿Cómo afecta a los contribuyentes agrícolas la elección del régimen tributario?

1.2 Justificación del tema

La simplicidad es un requisito fundamental que debe cumplir un buen sistema tributario, para así evitar la ineficiencia, la inequidad, el incumplimiento tributario y los altos costos de pagar los impuestos (Yañez, 2016). Al contrario, el sistema tributario chileno es complejo, al ser de esta forma demanda de una alta distracción de recursos adicionales, tanto por parte del

² En adelante, IDPC

contribuyente como de la administración tributaria, encareciendo la gestión de ambos actores en el cumplimiento de las obligaciones fiscales (González, 2017).

Además, como se mencionó en puntos anteriores, en el año 2014 con el ingreso de la reforma tributaria al Congreso Nacional, a través del mensaje presidencial, se expuso como uno de los objetivos, aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.

Por lo tanto, si el sistema tributario requiere más desembolsos por parte del contribuyente para financiar los recursos adicionales del Estado, a través de un incremento de la tasa de impuestos corporativos, sumado al aumento en la complejidad del sistema al entrar en vigencia las modificaciones de las leyes N° 20.780 y 20.899 de la reforma tributaria, aumentando, adicionalmente, los costos de cumplimiento de estos contribuyentes al requerir una mayor preparación técnica y adecuación de los sistemas de información utilizados por ellos hasta dicha fecha.

Por esta razón, se estima necesario y conveniente realizar un análisis en profundidad de los regímenes tributarios según la normativa chilena vigente, los cuales son: renta presunta, tributación simplificada, simplificado agrícola, renta atribuida y régimen semi integrado, abarcando las características, beneficios y requisitos para establecer el régimen tributario más idóneo para el contribuyente agrícola.

Por consiguiente, mediante este estudio se busca dar solución a problemas prácticos contribuyendo a una mejor comprensión de estas normas para los usuarios de la información, quienes son: contribuyentes, profesionales del área y otros interesados, permitiendo obtener un beneficio mutuo entre la dualidad fisco-contribuyente.

1.3 Limitaciones del problema

Temática

El presente trabajo se desarrolla dentro el área tributaria, específicamente el análisis de la carga impositiva derivada de los regímenes tributarios vigentes al presente año, excepto el régimen para pequeños contribuyentes.

Temporal

Se centra en los años 2015-2017 para analizar la información recopilada en los tres años comerciales. En el año 2014 se da la implementación de la última gran reforma del actual sistema tributario mediante la ley N° 20.780 y posteriormente modificaciones establecidas en la ley N° 20.899.

Espacial

La muestra de la investigación corresponde a contribuyentes de la ciudad de Parral, debido a que es una actividad que predomina en la zona, además, por la disponibilidad y acceso de la información.

Presupuestaria

Al trabajar con una muestra reducida, los costos asociados al estudio serán menores, por lo que solo fue posible acceder a tres individuos cercanos que contribuyen en el desarrollo de la investigación.

Falta de datos disponibles y/o confiables

Es necesario destacar que los contribuyentes fueron seleccionados debido a la cercanía que existe con los autores de la investigación, debido a que la información proporcionada es de carácter personal y privada, siendo menos accesible en caso de seleccionar una muestra distinta, por esta razón que se escoge un grupo pequeño y de confianza.

1.4 Objetivos de la investigación

1.4.1 Objetivo General

Determinar el efecto del régimen tributario en la carga impositiva de contribuyentes agrícolas mediante casos de estudio en la comuna de Parral con la finalidad de sugerir un sistema de tributación acorde a su actividad y características propias de la empresa según la normativa tributaria vigente.

1.4.2 Objetivos Específicos:

1. Examinar los regímenes tributarios según la normativa vigente aplicable a contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría.

2. Caracterizar a los contribuyentes agrícolas de la comuna de Parral mediante la comparación de su carga impositiva.
3. Cuantificar la diferencia de carga impositiva entre el régimen de renta presunta y los regímenes de renta efectiva para cada caso de estudio.
4. Evaluar de forma integral, para cada caso de estudio, los beneficios y obligaciones que implica la elección de un determinado régimen tributario, considerando las opciones disponibles.

Capítulo II: Metodología

2.1 Tipo de investigación y método de estudio

Para efectos de esta investigación, se utilizó el paradigma exploratorio-descriptivo con enfoque metodológico cualitativo, debido a que tiene como propósito “comenzar a conocer una comunidad, un contexto, un evento, una situación, una variable o un conjunto de variables. Se trata de una exploración inicial en un momento específico, por lo general se aplican a problemas de investigación poco conocidos” (Hernandez, 2003). La cual se alinea a los objetivos planteados, con el propósito de conocer, el impacto de los regímenes tributarios en la carga impositiva de contribuyentes agrícolas según la normativa vigente y de esta forma describir los factores que lo influyen.

Por las características del estudio se utiliza en método inductivo a partir del estudio de casos individuales y es de corte transversal por que mide su efecto para el año comercial 2018.

2.2 Fuentes de información

Con el objetivo de garantizar la validez interna del estudio se utilizarán fuentes de información primaria y secundaria.

Fuente Primaria

- Entrevistas directas
- Documentos tributarios y contables presentado por los individuos en estudio

Fuente Secundaria

- Decreto de Ley 824 de 1974 modificado por leyes N° 20.780 y 20.899.
- Circulares N° 37, 39, 43, 49.
- Página web del SII, donde se encuentran disponible los oficios y resoluciones sobre temas en particular, útiles para una mayor comprensión del tema.
- Revistas de estudios tributarias.

2.3 Tipo de muestreo y tamaño de la muestra

El tipo de muestra es no probabilístico, pues los sujetos se escogen de forma intencional, esto “Permite seleccionar casos característicos de una población limitando la muestra sólo a estos casos. Se utiliza en escenarios en las que la población es muy variable y consiguientemente la muestra es muy pequeña” (Manterola & Otzen, 2017), además se aplican técnicas de conveniencia ya que son casos accesibles y próximos de los investigadores.

Por las características del estudio se optó por tres individuos ubicados en la comuna de Parral, Maule, Chile, quienes cumplen el requisito de hallarse actualmente en el régimen de renta presunta y, además presentan particularidades con respecto a los ingresos para acceder y mantenerse en dicho sistema de tributación.

2.4 Técnicas de recolección de información

Considerando el enfoque de la investigación, se aplicaron dos técnicas para la recolección de datos, las que corresponden a entrevistas individuales y análisis de contenido.

Las entrevistas son de carácter estructurado, donde “las preguntas se fijan de antemano, con un determinado orden y contiene un conjunto de categorías u opciones para que el sujeto elija. Se aplica en forma rígida a todos los sujetos del estudio. Tiene la ventaja de la sistematización, la cual facilita la clasificación y análisis, asimismo, presenta una alta objetividad y confiabilidad” (Torruco, Martínez, & Varela, 2013). El anexo N° 1 contiene la estructura de la entrevista que fue aplicada a toda la población objetivo, con la finalidad de dirigir el foco de estudio según determinadas preguntas que proporciona antecedentes generales de cada uno.

El análisis de contenido corresponde a una técnica que permite reducir grandes respuestas y sistematizar información contenida en registros escritos o documentales y presentarlo en categorías cuantitativas, las que luego son analizadas. Por ello, a través de una “Petición de información” (Ver Anexo N.º 2) se les solicito a los contribuyentes documentación personal y privada referente a su situación financiera y tributaria propia de su actividad agrícola, tales como facturas, libros de compra-venta, remuneraciones, planillas de costos y gastos, formularios 22 y 29, certificados de avalúos fiscales de los terrenos entre otros, los que fueron proporcionados directamente por los sujetos, o bien otorgada por sus respectivos contadores previo acuerdo con su empleador, donde se estipulo un plazo máximo de 2 semanas después de recibida la petición para entregar lo solicitado.

2.5 Técnicas de análisis de datos

Para el análisis de los datos recolectados en las entrevistas se utilizará el siguiente proceso descrito por (Martínez, 2006)

1. Análisis en sitio: esta etapa ocurre cuando se recolecta la información, a través de la grabación de entrevistas con los contribuyentes en torno al tema de investigación para su posterior transcripción y así se puedan identificar y verificar las respuestas dadas por los entrevistados.
2. Transcripción de los datos: fase posterior al análisis en sitio, donde se transcriben las entrevistas y notas de campo recolectadas, con el propósito de familiarizarse con la estructura de los datos e iniciar el proceso de organización de los mismos.
3. Foco del análisis: en esta etapa se analiza el centro de interés para una mejor comprensión del problema de investigación y se procede a concentrar los datos y compararlos.
4. Análisis profundo de la información: finalizada la etapa anterior, se procede a efectuar un análisis profundo de la información, con el propósito de interpretar las relaciones encontradas entre las categorías establecidas con base en el marco teórico y los datos obtenidos, e intentar explicar por qué existe dicha relación, lo cual conduce a la comprensión del fenómeno estudiado.
5. Presentación del análisis al grupo de investigadores: en esta etapa se obtiene un consenso y seguridad en la comprensión del análisis que refleje realmente las

respuestas y perspectivas de los entrevistados. Adicionalmente se otorga a los participantes una copia de los resultados de la investigación.

6. Elaboración de la tesis: por último, el investigador está en condiciones de producir una tesis que proporcionará una comprensión válida del problema de investigación presentado (Shaw, 1997).

La información recopilada a través de documentación escrita se analizará a través del proceso descrito por (Fernández, 2002)

- A. Identificar la población en estudio: la primera etapa del proceso corresponde a identificar los documentos escritos que serán recolectados y analizados para efectos de obtener resultados en la investigación, por esta razón se elaboró una petición de información que detalla los documentos a utilizar como población de estudio.
- B. Seleccionar la muestra: corresponde a la fase posterior a la identificación de la población y que es necesaria debido a que delimita la información a utilizar, ya que no se puede estudiar toda la población, por existir restricciones de tiempo, recursos, entre otros. Por ello se solicitó solamente la documentación comprendida entre el periodo 2015-2017 de cada contribuyente.
- C. Determinar la unidad de análisis: esta etapa comprende los segmentos que interesa analizar del contenido de los documentos escritos, por lo que se enfatiza en el detalle de los documentos y sus cifras numéricas, las que después serán resumidos por mes, año, categorías y contribuyente.
- D. Codificación: consiste en transformar la unidad de análisis y categorías en un registro. Para este estudio se utilizó la herramienta de Excel, donde se alimentó la base de datos con el resumen de los respectivos documentos escritos.
- E. Cuantificar e interpretar: la cuantificación consiste en asignar valores numéricos a las variables contenidas en los registros de categorías, los que finalmente se analizan para extraer conclusiones en base a los resultados obtenidos.

Capítulo III: Marco Teórico

3.1 Características del Sistema Tributario chileno

El sistema tributario “es el conjunto de normas impositivas que se encuentran relacionadas entre sí e integradas por los siguientes elementos: Impuestos vigentes, normas administrativas, procesales, penales y la administración tributaria encargada de fiscalizar la aplicación correcta de la norma legal.” (Ruiz, 2006) Los impuestos son la variable más importante de los ingresos públicos, por ende, el objetivo principal de este sistema es la recaudación fiscal de estos.

A través del tiempo, para que el sistema tributario chileno pueda satisfacer en una buena medida los objetivos económicos y administrativos deseables de un sistema impositivo, se han realizado profundas reformas tributarias. Por ello, es esencial conocer las características y estructura de cómo está compuesto, si este satisface en buena medida los objetivos económicos y administrativos deseables de un sistema impositivo. En virtud de ello, este documento en su primera parte tiene como propósito realizar un breve análisis de las características del sistema tributario; los atributos o principios que generalmente se consideran deseables para un sistema tributario, los tipos de impuestos que rigen actualmente, la carga tributaria que incide en los contribuyentes generando costos de cumplimiento para cumplir con las obligaciones tributarias, finalmente, la integración del sistema tributario.

3.1.2 Principios del sistema tributario

Los principios son atributos deseables de un sistema tributario, los cuales idealmente se deben perseguir para obtener un sistema ideal que beneficie tanto a los contribuyentes como a la administración tributaria. De estos principios se pueden distinguir los siguientes: suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad.

Suficiencia

Según (Jorratt, 2000) “este atributo se refiere a la capacidad del sistema tributario para proveer los recursos necesarios con el fin de financiar el gasto público”, lo cual se da a través de los impuestos existentes.

En nuestro país, la recaudación tributaria asciende a un 82,2%³, lo que ha permitido a contribuir a la estabilidad fiscal manteniendo un manejo responsable de la economía, aunque de igual forma, existen necesidades en materia de gasto social e inversión pública, donde el actual sistema debiera ser capaz de proveer estos recursos. Una forma sencilla de obtener una mayor recaudación es aumentando las tasas impositivas, por lo que se deben generar estrategias que no provoquen distorsiones en la economía para el aumento de la recaudación fiscal.

Eficiencia

Un sistema tributario es eficiente cuando la recaudación de los impuestos distorsiona al mínimo posible las decisiones económicas, ya que estas pueden ser significativas, es por ello, que el sistema debe promover y fortalecer impuestos que sean eficientes, por ejemplo, cuando existen externalidades negativas, crear impuestos que apunten a corregirlas.

El sistema tributario chileno en general no discrimina por el origen de los ingresos ni por las formas de consumo, pero si se realizan ciertas excepciones, como a las actividades que se encuentran bajo el régimen de renta presunta; agrícola, minería y transporte. También, trata de evitar la doble tributación y existe un impuesto arancelario bajo y con tasa única, el que tiene algunas salvedades. En cuanto a los impuestos existentes en Chile, el IVA es neutral, puesto que grava con la misma tasa todos los bienes y servicios consumidos. En el ámbito del impuesto a la renta, en el régimen general se tiene un sistema integrado y semi integrado, de amplia cobertura que, en el caso del impuesto de primera categoría, abarca casi todos los sectores con una tasa general del 25%⁴, de esta forma la asignación de recursos está guiada por criterios de rentabilidad⁵. Además, para evitar la doble tributación de la renta, el impuesto que se pague en la empresa constituye crédito para los impuestos personales de los dueños, pero dependerá del régimen general en el que se encuentre acogido, ya que, si es el régimen de renta atribuida, tiene crédito del 100% y en el régimen semi integrado debe restituir un 35% del crédito.

³ Datos extraídos de la cuenta pública de la Tesorería General de la República 2018.

⁴ Solo para el régimen semi integrado la tasa es del 27% a partir del año comercial 2018

⁵ Según (Jorratt, 2000)

Equidad

La aplicación de impuestos debe preservar criterios de igualdad para todos los contribuyentes. La importancia fundamental de la equidad yace en que en la medida que los contribuyentes perciban que el sistema tributario es justo, existirá una mayor aceptación del mismo, lo cual es vital e incentivará el cumplimiento tributario. Esta se entiende en dos sentidos: horizontal y vertical.

La equidad horizontal hace referencia a que contribuyentes con el mismo nivel de riqueza deben pagar la misma cantidad de impuestos. Esta se genera a través del impuesto a la renta de actividades del capital, donde se aplica sobre una base uniforme para todos los contribuyentes, si estos ven inequidad, surge la evasión tributaria, donde sí se generaliza, sienten una menor obligación de cumplir y ven mayores espacios para las posibilidades de evasión y elusión. Uno de los factores que contribuye a la equidad horizontal es lo que menciona (Szederkenyi & Vergara, 2018): “El principal beneficio de tener un sistema integrado es que en principio resguarda la equidad horizontal entre las distintas fuentes de ingreso. Eso significa que dos personas con el mismo ingreso deberían pagar el mismo monto de impuestos independientemente de la procedencia de sus rentas”.

La equidad vertical apunta a que mientras mayor sea la capacidad contributiva de una persona, mayores deben ser los impuestos que pague, como proporción de esta capacidad. El sistema tributario cuenta con impuestos personales y progresivos, de este modo la distribución del ingreso para que sea equitativa a los contribuyentes, esta función se les atribuye a los impuestos.

Simplicidad

Los impuestos deben ser simples tanto para los contribuyentes como la administración tributaria. (Jorratt, 2000) Menciona al menos tres razones para ello: “Primero, los sistemas tributarios modernos son de auto declaración, por lo que, para facilitar la correcta declaración de los contribuyentes, debe ser un sistema simple. Segundo, es que un sistema complejo obliga a las personas y empresas a desembolsar más recursos en tiempo y dinero para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, los cuales se podrían destinar a actividades productivas y para la administración tributaria, el fiscalizar su cumplimiento demanda más

recursos. Tercera razón, el que un sistema tributario sea complejo facilita la evasión y elusión de los impuestos”.

El actual sistema no cumple con este atributo, debido el que instaurar dos nuevos sistemas generales (renta atribuida y semi integrado) hacen que sea más complejo, además, el sistema anterior también tenía su grado de complejidad.

3.1.3 Tipos de impuestos

Los impuestos representan cantidades de dinero que por ley deben pagar los contribuyentes, para que el estado disponga de los fondos suficientes para solventar los gastos públicos en que incurre el poder ejecutivo, legislativo, judicial, los ministerios, los servicios y organismos públicos, entre otros. Por esta razón, cabe destacar que son esenciales para el Estado, debido a que corresponden a su principal fuente de ingresos.

Los impuestos según el sistema tributario se pueden clasificar en: Impuestos directos e indirectos.

Según (Ruiz, 2006) los impuestos directos “son aquellos que se cobran a base de roles (RUT⁶), donde se conoce o ubica al contribuyente, incidiendo directamente en su patrimonio o riqueza”, por el contrario los impuestos indirectos “son aquellos que se perciben de actos económicos, no se distingue individualidad del contribuyente, gravan la renta o riqueza cuando hay gasto o consumo”. Aquellos impuestos no comprendidos en las categorías anteriores, serán considerados como “Otros impuestos”

A continuación, se presentan los impuestos clasificados de acuerdo a la normativa tributaria.

Impuestos Directos

- Impuesto de primera categoría
- Impuesto unido de segunda categoría
- Impuesto global complementario
- Impuesto adicional

⁶ Rol único tributario

Impuesto Indirectos

- Impuestos a las ventas y servicios (IVA)
- Impuesto a productos suntuarios
- Impuesto a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y similares
- Impuesto a los tabacos
- Impuesto a los combustibles
- Impuesto a los actos jurídicos (timbres y estampillas)
- Impuesto al comercio exterior, entre otros

Otros impuestos

- Impuesto territorial
- Impuesto a las herencias, Asignaciones y donaciones
- Impuestos municipales
- Impuestos a los casinos de juegos

Fuente: (SII, Conoce más sobre los impuestos, 2018)

3.1.4 Carga impositiva y costo de cumplimiento

La carga impositiva la podemos definir como la relación que existe entre el impuesto a la renta y el total de ingresos de un contribuyente. La importancia de esto, es que permite determinar qué tan elevada es la contribución al Fisco de parte de las empresas y los contribuyentes.

Esto ha servido de base para realizar reformas tributarias, situación que ocurrió con la última gran reforma realizada en el país, “uno de los argumentos utilizados para justificar la reforma tributaria de 2014, que se espera recaude 3 puntos porcentuales del PIB, fue que Chile tenía una carga tributaria inferior a la de la gran mayoría de los países de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), por lo que era razonable aumentarla, más aún en vista de que se requería recursos para financiar programas sociales adicionales” (Rubio & Vergara, 2017). Estos autores mencionan que la recaudación por el impuesto a las empresas en Chile es elevada, mientras que el de las personas es baja en comparación a la mediana de la OCDE, todo en relación cuando estas tenían un PIB per cápita similar al

chileno. Además, se concluye que la razón por la cual la recaudación por el impuesto al ingreso personal es baja, es debido a que el mínimo exento en Chile es alto.

Desde el aspecto del contribuyente es conveniente que su carga tributaria no sea relativamente alta, puesto que esta viene asociada a costos de cumplimiento tributario, definidos como aquellos que incurren los contribuyentes tanto personas como empresas por el solo hecho de tener que cumplir con las normas tributarias, excluyendo el pago de impuesto y cualquier otra distorsión que ocasione. En ellos, existen importantes recursos involucrados que tienen un valioso uso alternativo, el más significativo es el tiempo de los contribuyentes.

Existen distintos factores que inciden en la magnitud de estos, como el nivel de complejidad de las normas tributarias, requerimientos de información, mantención de registros contables, capacitación, etc. Por ello, es que últimamente se han hecho esfuerzos en nuestro país para simplificar el cumplimiento tributario.

Además, “la experiencia indica que el costo de administrar y cumplir con un sistema impositivo, así como las posibilidades de evasión y elusión aumentan con la complejidad de éste, es decir, con el número de tasas, franquicias y exenciones”. (Serra, 1998)

3.1.5 Integración del sistema impositivo

El concepto de integración nace de la profunda reforma al impuesto a la renta en Chile en el año 1984. Donde el impuesto de primera categoría de las empresas está integrado con el impuesto global complementario o adicional que pagan quienes son los propietarios, socios o accionistas de tales empresas. “Esto se materializa reconociendo al Impuesto de Primera Categoría como un crédito contra los impuestos global complementario o adicional que corresponde pagar a los individuos antes indicados por las correspondientes utilidades distribuidas o retiradas. El crédito es susceptible de devolución, si la obligación personal es inferior al impuesto que adelantó la empresa” (Cantallopis, Jorratt, & Scherman, 2007). Cabe destacar que la integración del sistema tributario resguarda el principio de la equidad horizontal, ya que tanto el impuesto a la renta del capital como la del trabajo pagan igual impuesto si la renta es la misma, pero, se pierde el incentivo a retener utilidades en la empresa.

No obstante, esta integración, además del citado crédito, se extiende a otros aspectos de mayor importancia, tales como la determinación del momento de tributación (en algunos casos sobre renta devengada y en otros sobre renta retirada, distribuida o remesada), a la determinación de las respectivas bases imponibles, por destacar algunos (Cuevas, 2014). Además, una de las ventajas que ofrece este tipo de sistema integrado es que evita la doble tributación, ya que lo que se paga a nivel de empresa no paga nuevamente a nivel de persona.

Si el sistema fuera desintegrado las rentas del capital tributarían con el impuesto de la empresa y luego de los dividendos como socio, sin la existencia de crédito, por lo que se pagaría más, provocando una doble tributación y mayor carga tributaria. Pero esto se podría corregir parcialmente gravando con una menor tasa los dividendos, como lo realizan en muchos países, pero esto afectaría la equidad horizontal. (Szederkenyi & Vergara, 2018)

Posteriormente, en los años siguientes a 1984 se realizaron modificaciones menores, las que no alteraron la estructura original de la reforma, estas modificaciones principalmente se orientaban al cambio de la tasa del impuesto de empresas. Actualmente, con la reforma tributaria que fue aprobada en 2014 significó un cambio total al sistema que había regido antes, puesto que se instauraron dos sistemas tributarios generales; renta atribuida y semi integrado. Donde el sistema de atribución de la renta significa un sistema integrado, ya que el impuesto que paga la empresa le sirve de crédito a los dueños de la empresa en sus impuestos finales por la parte de atribución que se le imputa según la participación que tenga en la empresa. Por otro lado, el sistema semi integrado como su nombre lo señala, los impuestos se integran parcialmente, en el que el impuesto que paga la empresa, puede imputar tan solo un 65% de crédito a sus impuestos finales, debiendo realizar restitución del 35% restante.

En teoría el sistema integrado hace que todas las rentas, tanto de capital como del trabajo paguen las mismas tasas impositivas. Sin embargo, franquicias tributarias mal utilizadas hacen que las rentas del capital puedan pagar menos impuesto o posterguen su tributación.

3.2 Renta y tipos de renta

3.2.1 Concepto de renta

El concepto de renta definido en el N° 1 del artículo 2 de la Ley de la Renta⁷, corresponde a “ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

Esta definición de renta rige a partir del 1° de enero del año 2017, según el inciso 1° del artículo 1° transitorio de la ley N° 20.780 del año 2014 de la reforma tributaria.

Para este efecto, se debe entender por renta percibida “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”.

La renta devengada, “aquella sobre la cual se tiene a título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular”.

Renta atribuida es “aquella que, para efectos tributarios, corresponde total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al Impuesto de Primera Categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda”.

Finalmente hay que tener presente que existen ingresos que estando dentro del concepto general de renta, por expresa disposición del artículo 17 de la LIR, tienen la calidad de ingresos no constitutivos renta como, por ejemplo; indemnización por daño emergente,

⁷ En adelante, LIR.

indemnización por accidentes del trabajo, devoluciones de capitales sociales, adjudicación de bienes en liquidación conyugal, enajenación ocasional de bienes muebles de uso personal etc.

3.2.2 Primera Categoría

El impuesto de primera categoría se caracteriza por gravar a las rentas cuya fuente generadora es exclusivamente el capital o éste constituye el elemento preponderante. (Contreras & Gonzalez, 2009)

La ley de impuesto a la renta vigente, contenido en el artículo primero del D.L N° 824 de 1974, en su artículo 20 clasifica todas las rentas provenientes de actividades del capital, entre ellas: agrícola, capitales mobiliarios, industria del comercio, de la minería, corredores, comisionistas, premio de lotería o toda renta cualquiera sea su origen, no clasificada y no se encuentre exenta, entre otros.

Los contribuyentes que desarrollen dichas actividades, deberán declarar y pagar un impuesto anual de acuerdo a las normas de primera categoría⁸, por las rentas percibidas o devengadas en el caso que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa o simplificada, a excepción de los contribuyentes del sector agrícola, minería y de transportes que se encuentren acogidos a las normas del artículo 34 de la LIR, quienes determinan dicho tributo sobre una renta que la misma ley presume de acuerdo a su actividad.

Para determinar este impuesto se aplica sobre la base imponible (BI) o RLI, la tasa del impuesto de primera categoría del año comercial que se declara, a continuación, se presenta una tabla con las tasas aplicadas del año comercial 2015 en adelante para los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría⁹.

⁸ Según el Título II, Del Impuesto cedular por categorías de la LIR.

⁹ En adelante, IDPC.

Cuadro N°1: Tasas de Primera Categoría

| Año comercial en que se aplica la tasa de Primera categoría | Tasas de Primera categoría |
|--|-----------------------------------|
| 2015 | 22,5% |
| 2016 | 24% |
| 2017 y contribuyentes del artículo 14 Letra A) LIR | 25% |
| 2017 contribuyentes sujetos al artículo 14 letra B) LIR | 25,5% |
| 2018 y contribuyentes del artículo 14 letra B) LIR | 27% |

Fuente: (SII, Preguntas frecuentes, 2016)

Finalmente, el impuesto determinado debe ser declarado por el contribuyente a través del formulario 22 y pagado en arcas fiscales en abril de cada año, el que sirve como crédito contra el impuesto final que deba pagar su propietario o socio, ya sea a través del Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) según corresponda.

3.2.3 Segunda Categoría

En la segunda categoría se clasifican todas “las rentas cuyo elemento preponderante en su generación está constituido por el trabajo humano, es decir la prestación de servicios personales” (Contreras & Gonzalez, 2009), lo cual puede efectuarse de dos modos: i) que exista vínculo de subordinación y dependencia con un empleador, encontrándose reguladas en el código del trabajo¹⁰ o, ii) sin dicho vínculo, es decir mediante el ejercicio libre de una profesión.

El efecto tributario que deriva de la prestación de servicios personales difiere en ambas situaciones, y se presentan a continuación:

Las rentas de trabajadores dependientes, clasificadas en el artículo 42 N° 1 de la ley de la renta, consistente en sueldos, salarios, sobresueldos, premios, dietas, gratificaciones, y otras asignaciones que aumenten la remuneración pagada por dicha prestación de servicios, además se incluye los montepíos y pensiones, cuyo monto exceda mensualmente de 13,5 UTM se encuentran afectas al impuesto único de segunda categoría¹¹ (IUSC,

¹⁰ En su “TÍTULO 1”, Capítulo 1, Normas Generales, artículo 7 define el vínculo entre empleador y trabajador

¹¹ Se encuentra regulado en los artículos 42 y siguientes de la ley sobre impuesto a la renta.

indistintamente), el cual tiene carácter de “único” debido a que, por norma general, las rentas afectas a este gravamen no deben quedar sujetas a otro tributo establecido por la ley sobre impuesto a la renta.

Sin embargo, los trabajadores y pensionados que además de su sueldo o pensión, obtengan otras rentas, se afectan con el impuesto global complementario y se encuentran obligados a incluir en su declaración anual, los sueldos y/o pensiones con el fin de aplicar la escala progresiva sobre la totalidad de las rentas obtenidas durante el año por el declarante, pero dicha inclusión genera como crédito el impuesto único de segunda categoría que se haya retenido sobre dichas rentas, siendo un abono contra dicho impuesto.

Dicho IUSC es de retención mensual por parte del empleador, el que se encuentra obligado a enterarlo en arcas fiscales según el artículo 78 de la LIR, entre el 1° y el 12° del mes siguiente al pago de la remuneración, además posee el carácter de progresivo, debido a que se aplica sobre la base de una escala creciente, donde a medida que la renta aumenta se aplican tasas más altas de impuesto.

Las rentas de los profesionales que presten servicios de forma independiente clasificadas en el artículo 42 N° 2 de la ley de la renta, como profesiones liberales, o cualquier otra profesión u ocupación lucrativa, incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia por los derechos que conforme a la ley obtienen del público, los obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital, y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales se encuentran afectan con los impuestos finales y esto depende del domicilio y/o residencia del contribuyente.

Para la aplicación de estas normas se entenderá por domiciliadas en Chile todas aquellas personas que tienen su residencia en el país, con el ánimo presunto o real de permanecer en él. A su vez la residencia, la tienen todos aquellos que permanezcan en Chile más de seis meses en un año calendario o más de seis meses dentro de dos años calendarios consecutivos ininterrumpidamente.

Entonces las personas naturales con domicilio y/o residencia en Chile se afectarán con el impuesto global complementario por el total de las rentas imponibles de primera o segunda categoría, que deben ser declaradas y pagadas en abril del año siguiente al de la obtención de la renta¹², donde se aplica una escala de tasas progresivas por tramos de renta, siendo el primer tramo exento por las rentas que no excedan 13,5 UTA. Además, el contribuyente tiene derecho a rebajar como crédito el monto del IDPC pagado por la empresa y que fue incluido en dicho cálculo.

Las personas naturales o jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile que obtienen rentas de fuente chilena, se afectarán con el impuesto adicional, aplicándose una tasa general equivalente al 35% de la renta atribuida, retiros, distribuciones o remesas de rentas al exterior.

Se puede entender como renta de fuente chilena según el inciso N°1 del artículo 10 de la LIR, como “aquellas que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”.

Figura N°1: Visión esquemática del impuesto de segunda categoría.



Fuente: Unidad N° 3, tópico 9. Comprendiendo los impuestos, Víctor Ruiz Rojas, 2006.

¹² Se consideran las rentas generadas, percibidas y/o atribuidas de enero a diciembre.

3.3 Tributación a nivel empresa y de socios según régimen tributario

Para que las empresas y socios determinen el tributo correspondiente para ser enterado en arcas fiscales, el legislador ha establecido regímenes tributarios, los que serán analizados en este estudio. En su primera parte, se examinarán los regímenes actuales normados por las leyes 20.780 y 20.899 a los que pueden acceder los contribuyentes; renta efectiva en base a contabilidad completa los que corresponden al régimen atribuido y parcialmente integrado, en base a contabilidad simplificada al régimen de tributación simplificada y contabilidad simplificada agrícola¹³ y renta efectiva sin contabilidad completa el cual corresponde a renta presunta. Además, de los regímenes que normaban el anterior sistema tributario los que corresponden al régimen general de renta efectiva en base a contabilidad completa, renta presunta y otros regímenes existentes como 14 ter, 14 quater y 14 bis.

3.3.1 Leyes 20.780 y 20.899 vigentes

Las leyes N° 20.780 y 20.899 que fueron creadas para modificar el sistema tributario vigente, se examinarán en los puntos siguientes abordando los regímenes actuales a través de renta efectiva en base contabilidad completa, simplificada y sin contabilidad.

3.3.1.1 Renta efectiva en base a contabilidad completa

Los regímenes que se puede optar mediante renta efectiva en base a contabilidad completa son: renta atribuida y parcialmente integrado. Donde la principal diferencia entre ambos radica en la integración de los impuestos, ya que el primero es de integración total y el segundo solo integra una parte. A continuación, se examina la determinación de la base imponible, las características para acogerse y permanecer en cada régimen.

3.3.1.1.1 Determinación de la base imponible

Los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, deben determinar la RLI afecta al IDPC de acuerdo al mecanismo establecido en el párrafo 3°, del Título II de la LIR, considerando lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de dicha ley y demás normas legales. Además, existen normas que se han visto modificadas por la Ley, y que tienen una incidencia en la determinación de la RLI.

¹³ Este régimen solo se examinará para mostrar las alternativas que tienen los contribuyentes agrícolas ante la elección de su sistema tributario.

A continuación, se presenta un esquema el cual muestra el proceso para determinar la RLI para cada régimen de renta efectiva según contabilidad completa.

Cuadro N°2: Determinación de la RLI

| Concepto | Artículo | Efecto | 14 A o 14 B |
|---|-----------------|---------------|--------------------|
| Ingresos Brutos | 29° | (+) | Ambos |
| Costo Directo | 30° | (-) | Ambos |
| Renta Bruta | | (=) | Ambos |
| Gastos necesarios para producir la Renta | 31° | (-) | Ambos |
| Renta Líquida | | (=) | Ambos |
| Ajuste por Corrección Monetaria | 32° | (+/-) | Ambos |
| Renta Líquida Ajustada | | (=) | Ambos |
| Agregados y/o Deducciones | 33° | (+/-) | Ambos |
| Deducciones partidas del Inc. 1° y/o 3° Art. 21° | 33° | (-) | Ambos |
| RLI al 31.12.XX, antes del ajuste del artículo 33 N°5 de la LIR | | (=) | Ambos |
| Reposición artículo 33 N°5 de la LIR | 33° N°5 | (+) | Solo 14 A |
| Incremento por crédito por IDPC | 33° N°5 | (+) | Solo 14 A |
| Base Imponible de 1° Categoría o Pérdida Tributaria | | (=) | Ambos |

Fuente: Elaboración Propia

Ingresos Brutos: Se consideran ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en el artículo 20° de la LIR, excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17° (ingresos no constitutivos de renta) y los exentos del artículo 39 y/40 de la LIR. Según el artículo 15° de la LIR estos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos.

Costo Directo: Se deben considerar los costos de bienes y servicios directos que se requieran para la obtención de rentas y que deben ser deducidos de los ingresos brutos. En el caso de

las mercaderías adquiridas en el país se debe considerar como costo el valor o precio de adquisición más el seguro y flete optativamente. Si se trata de mercaderías importadas se considera como costo el valor CIF más los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente los seguros y fletes. Para los bienes producidos se considera como costo el valor de la materia prima y el valor de la mano de obra. El método de valorización de las mercaderías se debe utilizar el método FIFO o PPP¹⁴.

Gastos necesarios para producir la renta: El concepto de gasto necesario no ha sido definido por la LIR, por lo que para la determinación de su sentido y alcance se debe recurrir al significado del Diccionario de la Lengua Española¹⁵, el cual el “termino necesario” denota aquello que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo, también se utiliza en el sentido de lo que es indispensable o hace falta para un fin. Entonces, para que un gasto sea necesario, deben cumplir los siguientes requisitos:

- Ser necesarios e imprescindibles
- Que correspondan al ejercicio comercial respectivo
- Que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio
- Que sean obligatorios
- Que sean gasto efectivo del giro del negocio
- Que estén acreditados fehacientemente

Además, en el inciso primero del artículo 31°, se establecen que se pueden deducir los gastos de supermercado mientras estos no excedan el tope 5 UTA en el ejercicio.

En los números 1° al 12° del respectivo artículo 31° de la LIR se establecen gastos de forma explícita mientras estos se relacionen con el giro del negocio a: intereses, impuestos de leyes chilenas excepto los contemplados en la LIR, pérdidas sufridas por el negocio, créditos incobrables, depreciaciones del año, sueldos, becas de estudios de los hijos trabajadores, donaciones, reajustes y diferencias de cambio, gastos de organización y puesta en marcha, gastos de promoción, gastos por investigación científica y tecnológica, y pagos al exterior.

¹⁴ Primero en entrar, primero en salir (en sus siglas en ingles) y Precio Promedio Ponderado respectivamente.

¹⁵ Según lo dispuesto en el oficio N°6473 del 16 de diciembre de 2003

Ajuste por Corrección Monetaria: El sistema de corrección monetaria establecido en el artículo 41 de la LIR, es un mecanismo integral que tiene por objeto corregir o depurar los estados financieros de los efectos o distorsiones que produce la inflación en ellos¹⁶. Cuyos ajustes consisten en obtener las variaciones por reajustes del IPC entre el patrimonio al inicio y al cierre del ejercicio comercial respectivo.

Las deducciones a la renta líquida según el N°1 del artículo 32° son:

- a) El monto del reajuste del capital propio inicial
- b) El monto del reajuste de los aumentos de dicho capital propio, y
- c) El monto del reajuste de los pasivos exigibles reajustables o en moneda extranjera, en cuanto no estén deducidos formando parte de la renta líquida y siempre que se relacionen con el giro del negocio.

Los agregados a la renta líquida según el N°2 del artículo 32° son:

- a) El monto del reajuste de las disminuciones del capital propio inicial del ejercicio, y
- b) El monto de los ajustes del activo inmovilizado, existencias y activos en moneda extranjera, siempre que no estén formando parte de la renta líquida.

Agregados y Deducciones: En el artículo 33° N°1 se establecen los agregados a la renta líquida los que corresponden: al sueldo del cónyuge, retiros en especie, pago por activo fijo o mejoras, gastos imputables a rentas exentas o no, beneficios a personas ejecutivas de la empre y cantidades no aceptadas o se rebajen en exceso. En el N°2 se establecen las deducciones, que corresponden a dividendos percibidos y participaciones, rentas exentas y las cantidades que se refieren los numerales i. del inciso primero e i) del inciso tercero, del artículo 21.

Deducción por gastos rechazados afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR: La ley N° 20.780 incorporó una nueva letra c) en el N°2 del artículo 33 de la LIR. Dicha modificación tiene por objeto incorporar dentro de los ajustes que se deben realizar en la determinación de la RLI del ejercicio, la deducción de aquellas partidas señaladas en el

¹⁶ Según lo que establece el oficio N° 692 del 2010.

numeral i.¹⁷ del inciso 1° y numeral i)¹⁸ del inciso 3°, ambos del artículo 21 de la LIR, considerando que dichas cantidades correspondientes a gastos rechazados tienen una tributación especial contemplada en los incisos referidos. Por una parte, las cantidades señaladas en el inciso 1°, se gravan en la propia empresa con un impuesto único de 40%, y en el caso de las partidas gravadas conforme al inciso 3°, estas se afectan con el IGC o IA, según corresponda, más una tasa adicional de 10%, siendo para cada uno de estos casos, la única tributación que afecta a las sumas gravadas, lo que se logra por la vía de su deducción en la determinación de la RLI.

Hasta antes de la modificación legal, también debía efectuarse el ajuste referido en la base imponible de IDPC, sin embargo, era el propio artículo 21 de la LIR, en el numeral i. del inciso 1° y en el numeral i) del inciso 3°, según el caso, es el que disponía tal deducción.

Ajuste artículo 33° N° 5¹⁹: La Ley N° 20.780 incorporó un N°5 nuevo al artículo 33 de la LIR. El objeto de esta modificación fue establecer la forma en que los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa deberán atribuir las rentas o cantidades afectas al IGC o IA que perciban a título de retiros o dividendos desde otras empresas.

Para tal efecto, la referida norma considera que se deben incorporar a la RLI de la empresa todas las rentas o cantidades afectas a los IGC o IA que reciban a título de retiros o dividendos, donde tales cantidades se incorporarán incrementadas de acuerdo con los artículos 54,58 y 63 de la LIR. Es decir, el incremento equivale al crédito por IDPC que tengan derecho los retiros o dividendos.

Pérdidas tributarias: Si en el ejercicio correspondiente se obtiene pérdida tributaria esta se imputará primeramente a los retiros y dividendos afectos a IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio, en donde si esta pérdida absorbe total o parcialmente las utilidades percibidas incrementadas en el ejercicio, el IDPC pagado sobre éstas, se considerará como pago

¹⁷ Corresponde a las partidas del N° 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

¹⁸ A diferencia de las partidas del numeral i. del inciso 1°, esta deducción corresponderá cuando se identifique al propietario, comunero, socio o accionista que beneficie.

¹⁹ Cabe mencionar, que dicho ajuste, afectará al régimen de renta atribuida, donde se debe reponer dicho ajuste antes de determinar el total de la RLI.

provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad incrementada absorbida. Para el cálculo del PPUA primeramente se debe efectuar la determinación de la RLI de la empresa, la cual, previa a la incorporación del ajuste que dispone el N°5 del artículo 33 de la LIR, arrojará una pérdida tributaria conforme al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 del mismo cuerpo legal. Estas se deben imputar en orden cronológico en que sean percibidas, mediante lo que establece la circular N°49 de 2016. Si existe saldo de pérdida tributaria, nace la segunda imputación, como gasto necesario de la RLI en los ejercicios siguientes de las pérdidas no absorbidas en el ejercicio anterior por retiros o dividendos percibidos de otras sociedades, debidamente reajustada por la variación del IPC anual.

Beneficio de la letra C) del artículo 14 ter de la LIR

Este es un incentivo al ahorro e inversión para las micro, pequeñas y medianas empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR, mientras estén acogidos al régimen de renta atribuida o semi integrado.

Dicho incentivo consiste en una deducción de la RLI gravada con IDPC hasta por un monto equivalente al 50% de dicha RLI que se mantenga invertida en la empresa. En todo caso, el monto máximo de dicha rebaja en ningún caso podrá exceder de una suma equivalente a 4.000 UF, según el valor de ésta al último día del año comercial respectivo.

La norma referida establece que la RLI invertida en la empresa corresponde al valor positivo que resulte de restar a la RLI, los retiros, remesas y distribuciones de dividendos durante el mismo ejercicio comercial en que se invoque el beneficio, debidamente actualizados.

Requisitos Copulativos

- Promedio anual de ingresos del giro no debe ser superior a 100.000 UF, de los 3 últimos ejercicios comerciales consecutivos²⁰. En el caso que el contribuyente tuviera una existencia menor a 3 ejercicios, se deben considerar los ejercicios de existencia efectiva, contando como un ejercicio completo aquel en que dio inicio de actividades.

²⁰ Incluido aquel respecto del cual se pretende invocar la referida deducción.

Por otra parte, si en alguno de los 3 ejercicios no se obtuvieron ingresos, de igual forma deben considerar para el promedio.

- Sumar los ingresos de sus entidades relacionadas. Considerando como entidades relacionadas aquellas que cumplan las condiciones establecidas en la letra a), del N°1, de la letra A.- del artículo 14 ter, esto es, según determinados porcentajes de participación directa o indirecta mediante otras personas o sociedades.
- Ingresos provenientes de la posesión o explotación de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de S.A, contratos de asociación o cuentas en participación e instrumentos de renta fija no deben exceder del 20% del total de los ingresos del ejercicio.

La opción se debe ejercer dentro del plazo para presentar la declaración anual del impuesto a la renta, debiendo manifestarlo de manera expresa en la forma que establezca el SII mediante resolución, requisito que se ha entendido cumplido mediante el registro de dicha deducción en la partida N°37 “Deducción según letra C.- del artículo 14 ter”, de la Declaración Jurada N°1923 o de la Declaración Jurada N°1926, para los contribuyentes de los regímenes 14 A) y 14 B) respectivamente.

En el régimen parcialmente integrado los contribuyentes que hayan utilizado el beneficio deberán realizar un ajuste en los años siguientes de haber invocado el beneficio, el cual consiste en agregar un 50% de los retiros, remesas o distribuciones afectas a IGC o IA. El objetivo de este ajuste es gravar la parte de la renta que no pagó IDPC en el año en que se generó, de esta forma, se reversa para que forme de la RLI y quede afecta a los impuestos correspondientes. Es decir, este incentivo actúa como una rebaja para el año en que se utiliza dicho beneficio, postergando el impuesto generado producto de la rebaja que se realiza a la RLI.

En este dicho régimen se obliga a los contribuyentes a llevar un control de las reinversiones, anotando anualmente la deducción por el beneficio del artículo 14 ter letra c) en cada ejercicio

Impuesto de Primera Categoría Pagado en Carácter de Voluntario

Según los incisos 7° y 8° del N°5 de la letra A) y los incisos 9° y 10° del N°3 de la letra B) ambos del artículo 14 de la LIR se establece que la empresa o sociedad respectiva podrá optar

por pagar voluntariamente a título de Impuesto de Primera Categoría, una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal que, al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto del retiro, remesa o distribución”. En otras palabras, si al término del año comercial se determina que el todo o una parte de los retiros, remesas o distribuciones afectos a los IGC o IA no tienen derecho a crédito, por no existir SAC²¹ que asignar a estos, la empresa podrá optar por pagar voluntariamente a título de del IDPC, por el todo o parte de los retiros, remesas o distribuciones que se encuentran en esta situación.

El crédito generado producto del pago voluntario de IDPC, se asignará directamente a los retiros, remesas o distribuciones, sobre los cuales se pagó dicho tributo y no formará parte del registro SAC.

Para la determinación de la base imponible del IDPC voluntario se realiza según la siguiente fórmula:

$$\text{Base Imponible: } \frac{\text{Monto del retiro, remesa o distribución}^{22}}{(1 - \text{Tasa IDPC}^{23})}$$

La empresa que determine hacer uso de esta opción no podrá deducir ningún tipo de crédito en contra de este impuesto. Además, el impuesto debe ser declarado y pagado en el periodo tributario correspondiente, por lo tanto, solo se asignará como crédito a los retiros percibidos por los socios cuando haya sido efectivamente pagado por la empresa. Por otra parte, en el año comercial en que se haya pagado el impuesto se podrá deducir en la determinación de la RLI el monto del retiro o distribución incrementado hasta el tope de la RLI, es decir, no produciendo una pérdida tributaria. Este impuesto no se afecta con tributación del artículo 21 de la LIR.

El excedente puede deducirse en ejercicios siguientes hasta su total extinción. Pero, en caso de término de giro el excedente se extingue.

²¹ Saldo Acumulado de Crédito que pertenece al Registro de Rentas Empresariales que deben llevar los contribuyentes de los regímenes de renta efectiva con contabilidad completa. El cual se explicará con más detalle en los respectivos regímenes.

²² Originalmente sin derecho a crédito por IDPC.

²³ Expresado en decimales.

Se incorpora a la renta bruta global del IGC o base imponible afecta del IA, imputándose el crédito pro IDPC generado.

Los contribuyentes de IDPC con contabilidad completa sujetos al régimen de renta atribuida, que perciban retiros o dividendos afectos a IGC o IA, por los cuales la empresa de origen hubiera pagado el IDPC en forma voluntaria, deberán igualmente incorporarlos, debidamente incrementado por el IDPC en la determinación de la RLI, conforme a lo dispuesto en el N°5, del artículo 33 de la LIR.

3.3.1.1.2 Renta Atribuida

El nuevo sistema de renta atribuida el cual se encuentra bajo las normas contenidas en la letra A) del artículo 14 de la LIR²⁴, es un régimen integrado con atribución de rentas que establece que las personas contribuyentes de IGC o IA tributan con sus impuestos finales respectivos según la totalidad de la renta que se les atribuyan según porcentaje de participación de la empresa en la que es propietario, socio, accionista o comunero, teniendo derecho al 100% del crédito de IDPC que se haya pagado en la empresa el cual se le atribuye.

Contribuyentes que pueden acogerse

Los contribuyentes acogidos a las reglas del artículo 14 letra A) de la LIR, sólo puede tener como propietarios, socios, accionistas, comuneros, a personas naturales con domicilio o residencia en Chile²⁵ o a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile.²⁶

De acuerdo con las normas establecidas en la circular N°49 del 2016, atendiendo a la naturaleza jurídica del contribuyente pueden acogerse a este régimen los siguientes:

- Empresario Individual (EI)
- Empresario Individual con Responsabilidad Limitada (EIRL)
- Comunidades (CM)

²⁴ Establecido por las leyes N° 20.780 y 20.899 que establecen las normas legales de los nuevos generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, cuyas instrucciones se encuentran en la circular N°49 de 2016

²⁵ Contribuyentes de Impuesto Global Complementario.

²⁶ Contribuyentes de Impuesto Adicional.

- Sociedades por Acciones (SpA)
- Establecimientos permanentes (58 N° LIR)
- Sociedad de Personas (excluidas las Sociedades en Comandita por Acciones)

Plazos para ejercer la opción

Los contribuyentes que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2017 y cumplan con las formalidades establecidas en el punto anterior, deberán ejercer la opción para ingresar al régimen dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario²⁷.

Cuando un contribuyente desee acogerse en forma voluntaria al régimen de renta atribuida, una vez cumplidos los plazos de permanencia que correspondan, debe dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y 30 de abril del año comercial en que se inicie el cambio de régimen.

Tributación de los contribuyentes acogidos al régimen

Las empresas acogidas a este régimen deberán calcular el IDPC en base a la determinación de la RLI del ejercicio correspondiente. La tasa correspondiente a este régimen es del 25%. Los propietarios, socios, comuneros y accionistas quedarán afectos con los impuestos finales (IGC o IA) en el mismo ejercicio, según las rentas que les sean atribuidas de acuerdo al porcentaje de participación en utilidades u otro establecido en el contrato social, teniendo derecho al crédito por IDPC pagado por la empresa por las cantidades atribuidas que le correspondan.

Registros obligatorios²⁸

Existen registros obligatorios los cuales se deben llevar para el cumplimiento tributario:

- Libro caja, diario, mayor, inventarios y balance.
- Libros auxiliares tales como: libro de ventas diarias, de remuneraciones, de impuestos retenidos.

²⁷ Los contribuyentes deben presentar una declaración jurada N° 4415 de inicio de actividades al Servicio de Impuesto Internos dentro de los dos meses siguientes a aquel que comiencen sus actividades.

²⁸ Estos registros obligatorios aplican de igual forma para el régimen parcialmente integrado.

Registros de rentas empresariales

- *Renta Atribuidas Propias (RAP)*: Establecido en la letra a) del N°4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, donde se menciona que en este registro se deberán incluir las rentas propias que deben ser atribuidas, las que se anotarán al término del año comercial, lo que incluye el saldo positivo de la RLI determinada conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33, las rentas o cantidades afectas a IGC o IA percibidas por la empresa a título de retiro o distribuciones efectuadas desde empresas, comunidades o sociedades, las rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exentas del IDPC y otras cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa durante el año comercial respectivo que no haya formado parte de la RLI o de las rentas exentas del IDPC.

Además, se le deben imputar los gastos rechazados no afectos a la tributación el artículo 21 de la LIR.

- *Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (DDAN)*: Los contribuyentes que apliquen el régimen de depreciación acelerada a que se refiere el N°5 y/o 5 bis del artículo 31 de la LIR, solo considerarán dicha depreciación para los efectos del IDPC. Por lo tanto, la diferencia que resulte entre tales depreciaciones se considerará como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones.
- *Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta: (REX)*: En este registro al término del año comercial respectivo, se deben anotar en columnas separadas las rentas exentas de IGC o IA, percibidas o devengadas por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas. Además, de los ingresos no renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente a título de retiros. También, los ingresos que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR, como el caso de utilidades que se afectaron con impuesto único. Y, las utilidades que se afectaron con el impuesto sustitutivo del FUT (ISFUT), el cual se encuentra catalogado como una renta con tributación cumplida,

manteniéndose en una columna separada, debido a que estas utilidades se pueden retirar en el momento que estime oportuno el contribuyente.

- *Saldo Acumulado de Créditos (SAC)*: Este registro tiene por objeto llevar un control de los créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, socios, accionistas, etc., de la empresa sobre los retiros, distribuciones o remesas de rentas o cantidades afectas al IGC o IA. Cabe mencionar que, en ningún caso, formaran parte de estos créditos el IDPC de la RLI del ejercicio correspondiente.

Este Registro de Rentas Empresariales del Régimen de Renta Atribuida debe cumplir con los requisitos establecidos en la Res. Ex. N°130 del 2016.

Declaraciones Juradas que debe presentar

El contribuyente afecto al régimen de renta atribuida debe presentar las siguientes declaraciones juradas:

DDJJ 1923: Informa los conceptos, partidas o cantidades que conforman la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.

DDJJ 1938: Registra los movimientos en cualquiera de los siguientes registros: RAP, DDAN, ICG, IA, REX, SAC. Además, deben informar el saldo y el o los movimientos registrados en la columna Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT).

DDJJ 1940: Informa los retiros, remesas o distribución de dividendos efectuados durante el año comercial anterior a la presentación de esta declaración.

3.3.1.1.3 Parcialmente Integrado

Este régimen se encuentra bajo las normas de la letra B) del artículo 14 de LIR, para aquellos contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con integración parcial del impuesto corporativo con los impuestos finales. La tasa del IDPC correspondiente para este régimen es del 27%²⁹. Los propietarios, comuneros, socios o accionistas tributarán con sus impuestos finales ya sea

²⁹ A contar del año comercial 2018.

IGC o IA, en base a los retiros que hayan efectuado, pudiendo utilizar el IDPC pagado por la empresa, debiendo restituir el 35%.

Contribuyentes que pueden acogerse

A este régimen se puede acoger cualquier segmento, es decir, todos los contribuyentes de Primera Categoría, quedando excluido aquellos contribuyentes que obtienen rentas afectas al IDPC, pero carecen de un vínculo directo con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionista, caso que se da en las corporaciones, fundaciones y empresas en que el estado tenga el 100% de su propiedad.

No obstante, existen contribuyentes obligados a acogerse, los que pueden estar conformados por personas naturales y/o personas jurídicas con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile:

- Sociedades Anónimas Abiertas o Cerradas
- Sociedades en Comandita por Acciones
- Sociedades de Personas, Sociedades por Acciones, Comunidades cuyos socios accionistas o comuneros sean personas jurídicas con domicilio o residencia en Chile.

Plazo para ejercer la opción

Para los contribuyentes que hayan iniciado actividades desde el 1° de enero de 2017, se deberá ejercer la opción en el plazo establecido en el artículo 68 del Código Tributario, es decir, dentro de los 2 meses siguientes en que comenzó sus actividades.

Si ya se cuenta con inicio de actividades y se encuentra en algunos de los otros regímenes tributarios, pero desea acogerse al régimen semi integrado en forma voluntaria, la opción se podrá ejercer según los plazos que ha establecido el Servicio, entre el 1° de enero y 30 de abril del año calendario en que desean acogerse, una vez cumplidos los plazos de permanencia en cada régimen si así lo establece la ley.

Registros obligatorios

Los registros obligatorios son los mismos que debe llevar el régimen de renta atribuida, al igual que los registros de rentas empresariales, salvo que en este régimen se debe llevar el registro RAI, existen diferencias en el SAC y no se debe llevar el registro RAP.

Registro de rentas afectas a IGC o IA (RAI): En este registro se anotarán todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representen un incremento del capital propio tributario. El resultado afecto a IGC o IA no depende de las utilidades que genere la empresa en el ejercicio correspondiente, sino que, en el capital propio tributario, arrastrando el incremento patrimonial del inicio de la empresa, que no ha sido retirado o distribuido a los socios o accionistas. La forma de determinar las cantidades a anotar en este registro se puede resumir de la siguiente forma:

Cuadro N°3: Determinación del RAI del ejercicio

| Concepto | Monto |
|--|--------------|
| CPT positivo al 31.12 del ejercicio. | (+) |
| Retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los saldos iniciales, considerados provisorios, incorporándose debidamente reajustadas. | (+) |
| Saldo REX positivo, después de efectuar la imputación de retiros, remesas o distribuciones a los saldos iniciales, agregadas las utilidades generadas o percibidas desde otras sociedades que deban considerarse en este registro. | (-) |
| Capital efectivamente aportado a la empresa, reajustado. | (-) |
| RAI del ejercicio | (=) |

Fuente: Elaboración Propia

Saldo Acumulado de Créditos (SAC): Este registro tiene por objeto llevar un control de los saldos totales de crédito por IDPC a que tendrán derecho los socios, propietarios o accionistas de la empresa sobre los retiros o distribuciones de rentas afectas a IGC o IA.

En este registro se debe distinguir entre:

- SAC no sujeto a la obligación de restitución: Este se conforma por los créditos por IDPC que corresponde a retiros, dividendos o participaciones afectos a IGC o IA, que perciba de otras empresas, ya sea, acogidas al artículo 14 A o 14 B de la LIR cuando estas no resulten absorbidas por Perdidas Tributarias. También el crédito aplicado sobre las rentas retiradas al término de giro de la empresa³⁰ atendida su calidad de propietario, comunero, socio o accionista. Y, el crédito por IDPC que por motivo de cambio de régimen de 14 A) a 14 B) se mantenga acumulado en la empresa.
- SAC sujeto a la obligación de restitución: Se debe incorporar el IDPC que haya afectado a la empresa sobre la RLI³¹, el crédito por IDPC que se impute en contra de los impuestos finales (IGC o IA) y cuando no se impute en la forma antes indicada, y se solicite la devolución del mismo (salvo el caso en que se solicite su devolución en calidad de pago provisional por utilidades absorbidas).

Es destacable mencionar que la Res. Ex. N°130 del 2016 estableció los requisitos que debe cumplir el Registro de Rentas Empresariales del Régimen Semi-Integrado, así como el Control de la Restitución de la letra C del artículo 14 ter.

Tributación de los contribuyentes acogidos al régimen

Las empresas acogidas a este régimen están afectas al IDPC, cuya tasa corresponde al 27%. Los propietarios, socios, comuneros o accionistas quedarán afectos al IGC o IA sobre los retiros, dividendos, remesas que efectúan, definiéndose su tributación en orden cronológico. Existe integración parcial de los impuestos finales, lo que quiere decir, que deben restituir el

³⁰ Según lo establece el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR

³¹ Constituyendo de esta forma, como crédito por IDPC.

35% del IDPC que se haya utilizado como crédito en contra de los impuestos finales (IGC o IA).

Declaraciones Juradas que debe presentar

DDJJ 1926: Declaración que detalla la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría, es decir la Renta Líquida Imponible.

DDJJ 1939: Declaración que detalla los saldos de los nuevos registros tributarios obligados a declarar en este régimen o rentas empresariales.

DDJJ 1941: Declaración que detalla los retiros, remesas y distribuciones de dividendos que realicen los beneficiarios de estos montos.

3.3.1.2 Renta efectiva en base a contabilidad simplificada

En la renta efectiva en base a contabilidad simplificada se puede distinguir dos regímenes: tributación simplificada y contabilidad agrícola simplificada, este último tal como su nombre lo indica solo pueden acceder los contribuyentes que se dedican a la actividad agrícola. La determinación de la base imponible afecta a impuestos y características para acogerse y permanecer en el régimen, serán analizados en los siguientes puntos.

3.3.1.2.1 Determinación de la base imponible

La base imponible afecta a los impuestos correspondientes o la pérdida tributaria que se obtenga en el año comercial respectivo, se determina según la diferencia de la suma del total de ingresos percibidos del ejercicio, agregándose los devengados para el régimen de contabilidad simplificada agrícola, menos el total de egresos efectivamente pagados del ejercicio, ambos sin realizar reajuste alguno. Cuyo mecanismo se encuentra expreso en la circular N°43 del 2016 para la tributación simplificada y la N°51 del 2004 para la contabilidad agrícola simplificada.

En los siguientes cuadros se expresa la determinación de la base imponible para ambos regímenes simplificados cuya diferencia radica en los ingresos obtenidos, como se menciona en el párrafo anterior.

Cuadro N°4: Determinación de la Base Imponible

| BASE IMPONIBLE | | | |
|--|---|----------------|------------|
| TRIBUTACION SIMPLIFICADA | CONTABILIDAD SIMPLIFICADA AGRICOLA | | |
| Total Ingresos percibidos o devengados (solo en los casos que la LIR señala) del ejercicio, sin reajuste alguno. | Total Ingresos percibidos o devengados del ejercicio, sin reajuste alguno. | \$..... | (+) |
| Total egresos efectivamente pagados del ejercicio, sin reajuste alguno. | Total egresos efectivamente pagados del ejercicio, sin reajuste alguno. | \$..... | (-) |
| Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría o Pérdida Tributaria del ejercicio. | Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría o Pérdida Tributaria del ejercicio. | \$..... | (=) |

Fuente: Elaboración Propia.

Ingresos

Como regla general, en el régimen de tributación simplificada deben considerarse los ingresos percibidos por el contribuyente y los devengados solo en los casos que la LIR señala, por otro lado, en el régimen simplificado agrícola se considera los ingresos percibidos y devengados. Para ambos regímenes los ingresos se considerarán sin atender a su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR. Esto se encuentra detallado en los cuadros N° 5 y 6, que muestran los ingresos a agregar al régimen de tributación simplificado y contabilidad simplificada agrícola, respectivamente.

Cuadro N°5: Ingresos en el régimen de Tributación Simplificada.

| INGRESOS | | |
|---|-----|---------|
| Tributación Simplificada | | |
| Los ingresos percibidos del ejercicio y los devengados (solo en los casos que la LIR señala), provenientes de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, según anotaciones en el Registro de Compras y Ventas. (No incluyendo el valor del IVA) | (+) | \$..... |
| Los ingresos percibidos en el ejercicio provenientes de las actividades clasificadas en el artículo 20 N° 1 y 2 de la LIR, de la participación en contratos de asociación o | (+) | \$..... |

| | | |
|--|------------|----------------|
| cuentas en participación; y de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión. | | |
| Renta proveniente del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios a que se refiere el número 2º del artículo 20 de la LIR, o de la enajenación o rescate de derechos sociales, acciones, o cuotas de fondos. | (+) | \$..... |
| Todo otro ingreso, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR, relacionado o no con el giro o actividad del contribuyente que se perciba durante el ejercicio comercial correspondiente. | | |
| Ingresos percibidos o devengados en el ejercicio, provenientes de operaciones con entidades relacionadas. | (+) | \$..... |
| Ingresos devengados, cuando al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contado desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda, y estos ingresos al término del ejercicio no hayan sido percibidos. | (+) | \$..... |
| Ingresos devengados, cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses desde la fecha en que cada pago o cuota sea exigible, y estos ingresos no hayan sido percibidos. | (+) | \$..... |
| Retiros, dividendos o participaciones percibidos en el ejercicio, debidamente incrementados en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR | (+) | \$..... |
| Ingresos diferidos determinados con motivo del cambio de régimen de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, que se incorporen al régimen simplificado de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR. | (+) | \$..... |
| Ingresos diferidos determinados con motivo del cambio de régimen de empresas sujetas a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR, que se incorporen al régimen simplificado de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR. | (+) | \$..... |
| TOTAL INGRESOS DEL EJERCICIO | (=) | \$..... |

Fuente: Elaboración Propia

Cuadro N° 6: Ingresos en el régimen Contabilidad Simplificada Agrícola.

| INGRESOS | | |
|--|------------|-----------------|
| Contabilidad Simplificada Agrícola | | |
| Los ingresos percibidos del ejercicio y los devengados, provenientes de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, según anotaciones en el Registro de Compras y Ventas. (No incluyendo el valor del IVA) | (+) | \$...... |
| Ingresos anuales, sin actualizar, percibidos o devengados en el ejercicio, provenientes de ventas de bienes físicos utilizados en la actividad agrícola. No se deben incluir los ingresos provenientes de las enajenaciones de bienes raíces utilizados en la actividad agrícola, cuyo mayor valor no constituye renta al no formar parte del activo. ³² | (+) | \$...... |
| Otros ingresos, sin actualizar, percibidos o devengados provenientes de actividades agrícolas y que no deben ser registrados en el Libro de Compras y Ventas. No se incluyen los ingresos percibidos o devengados provenientes de actividades agrícolas, estén exentos del IDPC y IGC o IA, o sean considerados ingresos no constitutivos de renta. Además, de los ingresos provenientes de operaciones o actividades no amparadas en la presunción de renta de derecho establecida en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta. | (+) | \$...... |
| TOTAL INGRESOS DEL EJERCICIO | (=) | \$...... |

Egresos.

Por regla general para ambos regímenes simplificados corresponde a las cantidades efectivamente pagadas por la empresa para cubrir los gastos y costos en que incurre para el desarrollo de su giro o actividad y para la obtención de otras rentas, así como también los desembolsos que efectúa por pagos de servicios y compras de bienes del activo realizable y activo fijo depreciable. Esto se puede observar en los cuadros N° 7 y 8, que muestran los egresos a considerar en el régimen de tributación simplificada y contabilidad simplificada agrícola, respectivamente.

³² Según la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

Cuadro N° 7: Egresos en el régimen de Tributación Simplificada.

| EGRESOS | | |
|---|-----|----------------|
| Contabilidad Simplificada Agrícola | | |
| Las cantidades pagadas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con el IVA, según anotaciones efectuadas en el Registro de Compras y Ventas sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas. | (-) | \$..... |
| Los pagos por concepto de remuneraciones y honorarios; intereses pagados sobre préstamos o créditos; impuestos pagados que no sean los de la LIR, como por ejemplo el IVA totalmente irrecuperable como crédito, el Impuesto de Timbres y Estampillas, pagos de patentes comerciales, etc. | (-) | \$..... |
| Las cantidades pagadas por adquisiciones de bienes del activo realizable y por bienes del activo fijo físico que puedan ser depreciados tributariamente de acuerdo con los N°s 5 y 5 bis, del inciso 4° del artículo 31 de la LIR, sin incluir el IVA cuando se trate de operaciones afectas a dicho tributo. | (-) | \$..... |
| Las pérdidas tributarias determinadas al cierre del ejercicio anterior, debidamente reajustada. | (-) | \$..... |
| Los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, correspondientes a ingresos devengados y no percibidos efectivamente, registrados en el Libro de Ingresos y Egresos ³³ . | (-) | \$..... |
| Gastos menores no documentados, hasta por un monto equivalente al 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM, según el valor de ésta al término del ejercicio comercial respectivo. | (-) | \$..... |
| TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO | (=) | \$..... |

Fuente: Elaboración propia.

³³ Siempre que se hayan cumplido los requisitos que establece el N° 4, del inciso 4°, del artículo 31 de la LIR, y hayan formado parte de la base imponible afectada a impuesto.

Cuadro N°8: Egresos en el régimen de Contabilidad Simplificada Agrícola.

| EGRESOS | | |
|---|------------|-----------------|
| Contabilidad Simplificada Agrícola | | |
| Las cantidades pagadas o adeudadas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectos, exentos o no gravados con el IVA, según anotaciones efectuadas en el Registro de Compras y Ventas sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas. | (-) | \$...... |
| Otros gastos anuales, sin actualizar, pagados o adeudados relacionados con las actividades agrícolas, como, tales como las remuneraciones, honorarios y otros que no deben estar registrados en el Registro de Compra y Venta. Además, no se incluyen las cantidades pagadas o adeudadas provenientes de operaciones exentas de los impuestos de la LIR o consideradas INR ³⁴ , y los costos y gastos incurridos en los ingresos provenientes de operaciones o actividades no amparadas en la presunción de renta de derecho establecida en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la LIR ³⁵ | (-) | \$...... |
| Adquisiciones o importaciones de bienes físicos utilizados en la actividad agrícola ³⁶ , no debiendo deducirse las cantidades pagadas o adeudadas por la adquisición de bienes raíces en la actividad agrícola, debido a que no se consideran parte de los ingresos los INR por la enajenación de dichos bienes. | (-) | \$...... |
| Las pérdidas tributarias determinadas al cierre del ejercicio anterior, debidamente reajustada. | (-) | \$...... |
| TOTAL EGRESOS DEL EJERCICIO | (=) | \$...... |

Fuente: Elaboración Propia.

³⁴ Ingresos No constitutivos de Renta.

³⁵ Debido a que los ingresos provenientes de tales operaciones o actividades tampoco se incluyen como ingresos.

³⁶ Por ejemplo, maquinarias agrícolas, herramientas, vehículos a utilizar en la actividad agrícola, con excepción de automóviles, station wagons o similares, etc.

3.3.1.2.2 Tributación simplificada

Actualmente, se define a esta tributación simplificada como un régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez, establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta en su artículo 14 ter letra A) modificado por las leyes N° 20.780 y 20.899, en el cual su principal propósito es liberar al contribuyente de algunas obligaciones tributarias, pudiendo acceder los segmentos de micro, pequeñas y medianas empresas.

Contribuyentes que pueden ejercer la opción.

Los contribuyentes que pueden ejercer la opción de acogerse a este régimen, los cuales además deben tributar conforme a las reglas de la Primera Categoría son:

- i) Los empresarios individuales.
- ii) Los empresarios individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL)
- iii) Las comunidades, que estén conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile.
- iv) Las sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, conformadas por personas naturales con domicilio o residencia en el país.
- v) Las sociedades por acciones.

En caso de no mantener la estructura jurídica señalada, es decir, en caso de cambiar o transformarse en una entidad distinta a las mencionadas expresamente en los puntos anteriores, se considerará que han abandonado el régimen desde el 1° de enero del año comercial en que se produce el incumplimiento y que se han incorporado a partir de esa fecha al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Plazo para ejercer la opción

El contribuyente que ya tiene inicio de actividades y quiere incorporarse a este régimen, la opción se manifestará dando el respectivo aviso a este servicio desde el 1° enero al 30 de abril del año calendario en que el contribuyente se incorpore a dicho régimen, mientras haya

cumplido con los plazos de permanencia en los otros regímenes y los requisitos para acceder a dicho régimen, la opción se realizará mediante la presentación del Formulario N° 3264³⁷.

Cuando se trate de contribuyentes que quieran acogerse a este régimen desde el momento en que inician actividades, se debe dar el aviso respectivo al Servicio dentro del plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario.

Requisitos de Ingresos

Para los contribuyentes que inician sus actividades y se incorporan inmediatamente a este régimen, se pueden acoger mientras su capital efectivo³⁸ inicial no supere las 60.000 UF según el valor de esta al primer día del mes del inicio de las actividades.

Aquellos contribuyentes que ya han iniciado actividades, deben tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 UF en los últimos 3 ejercicios comerciales consecutivos, teniendo en consideración que en ninguno de los ejercicios que se consideren para el cálculo puede ser superior a 60.000 UF, si en un ejercicio no tuviera ingresos de igual forma se considerará para el cálculo, en el caso, de que si el contribuyente tuviera una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calculará computando los ejercicios de existencia efectiva de la empresa considerando como un ejercicio completo el correspondiente al inicio de actividades. De esta manera, si el contribuyente tiene una existencia de solo 1 año debe cumplir con el requisito de que sus ingresos no excedan las 60.000 UF, entonces para su segundo año, sus ingresos no podrán exceder las 50.000 UF.

Para el cálculo de los límites de ingresos señalados anteriormente, se debe tener presente las siguientes normas³⁹:

- i) Los ingresos del giro todas las cantidades comprenderán todas las cantidades ya sea gravadas, no gravadas o exentas de IVA sean de fuente chilena o no.

³⁷ Aviso Ingreso o Modificación de Regímenes Tributarios.

³⁸ Se entiende que es el capital efectivamente aportado y este es conforme a lo establecido en el n° 5 del artículo n° 2 de la LIR, vale decir que se entenderá que es el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden, con que el contribuyente inicia sus actividades.

³⁹ Estos ingresos son diferentes al cálculo de la base imponible, ya que en ese cálculo solo se consideran los ingresos percibidos y excepcionalmente los devengados cuando la LIR lo establezca así.

- ii) Deberán considerarse tanto los ingresos percibidos como devengados por el contribuyente en el ejercicio comercial respectivo.
- iii) El monto neto de las ventas, servicios u otros ingresos del giro de cada mes, se deben convertir a valor UF por el valor que tenga está en el último día del mes respectivo.
- iv) Para el cálculo del límite máximo de las 50.000 o 60.000 UF, según corresponda, el contribuyente deberá sumar a sus ingresos los obtenidos por sus entidades relacionadas en el ejercicio respectivo.

Para considerar los ingresos obtenidos por las entidades relacionadas, se deberán aplicar las normas de relación, las cuales están instruidas en la circular N° 43 del 2016 y cabe destacar, que estas son las mismas para el régimen de renta presunta en el cálculo del tope de los ingresos como requisito de permanencia en el régimen. Por lo tanto, para los efectos establecidos, se considerarán relacionados con una empresa o sociedad, cualquiera sea su naturaleza, los siguientes:

- i) El controlador⁴⁰ y las controladas.
- ii) Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.

Si directa o indirectamente las sociedades se encuentran relacionadas, cada una de ellas debe computar los ingresos de las otras sociedades, si la suma de todas supera al monto establecido, ninguna de ellas podrá permanecer en el régimen de renta presunta y tributación simplificada puesto que basta que una entidad, empresa o sociedad exceda el límite legal determinado en la forma señalada, para que todas las demás entidades relacionadas con esta última, deban también abandonar el régimen correspondiente, debiendo incorporarse a contar del 1° de enero del año siguiente al sistema de renta efectiva, según contabilidad completa de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR

⁴⁰Según la definición legal contenida en el inciso 6° del n°3 del artículo 34 de la LIR, se considerará como controlador, a toda persona o entidad, o grupo de ellos con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos de voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad.

- iii) Las entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas. En este caso, deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación para ambos regímenes.
- iv) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%. Se entiende que el gestor está relacionado con la empresa con la cual celebró el contrato de asociación⁴¹ u otro negocio de carácter fiduciario pactando en él una participación superior al 10%. Esta relación no es recíproca, es decir, se entiende que el gestor está relacionado con la sociedad, pero no así la sociedad con el gestor. En este caso, deberán considerarse los ingresos en forma proporcional al porcentaje de participación para renta presunta.
- v) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los numerales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de los numerales i) y ii), se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad. Este tipo de relación se configura cuando la persona natural:
 - i.- Es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% y hasta el 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
 - ii.- Celebra un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en calidad de gestora con una participación superior al 10% con una empresa o sociedad, y siempre que no exista relación de control entre las partes contratantes.Cabe señalar que en los casos de las relaciones indicadas en los numerales iii), iv) y v) precedentes en que el porcentaje de participación en el capital sea distinto al

⁴¹ El contrato de asociación o cuentas de participación debe ser convenido exclusivamente por quienes sean calificados como comerciantes, y debe tener como objetivo la realización de actos que tipifiquen como operaciones mercantiles, conforme con las normas de artículo 3 del Código de Comercio, normativa que no aplica a los negocios de carácter fiduciario.

porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derechos a voto, según corresponda, deberá considerarse siempre el mayor.

Las entidades relacionadas conforme a las reglas indicadas en los numerales i) al iv) precedente, deberán informar anualmente a la empresa o sociedad respectiva, en la forma y plazo que establezca este Servicio mediante resolución, el monto total de los ingresos de su giro ya sea percibidos o devengados en el ejercicio respectivo, los que se expresarán en UF, de acuerdo al valor que tenga ésta en el último día del mes respectivo.

Tributación que afecta a los contribuyentes

En el N°3 letra A del artículo 14 ter de la LIR se especifica que los contribuyentes que se acojan a este régimen simplificado deberán tributar anualmente con el IDPC⁴². Por otra parte, los dueños, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva se afectarán con IGC o IA según corresponda, en el mismo ejercicio, sobre la renta que se les atribuya, donde tendrán derecho al crédito del IDPC que haya pagado la empresa.

Si el resultado del ejercicio es positivo, este estará afecto a IDPC con la tasa vigente en el año comercial respectivo, de acuerdo al artículo 20 de la LIR⁴³, aplicado a la base imponible determinada en el ejercicio correspondiente. Si el resultado anual es una pérdida tributaria, esta puede ser deducida como un egreso del ejercicio siguiente, a su valor nominal, es decir, sin aplicar reajuste o actualización alguna.

Registros obligatorios

Los contribuyentes acogidos a este régimen simplificado se encuentran obligados a llevar los siguientes registros y controles:

- *Registro de Compras y Ventas:* En la medida que sean contribuyentes del IVA.
- *Libro de ingresos y egresos:* Para los contribuyentes no afectos a IVA. En dicho libro, los contribuyentes deberán registrar tanto los ingresos percibidos como los

⁴² La tasa correspondiente es de un 25%.

⁴³ La tasa correspondiente será de un 25% a partir del año comercial 2017.

devengados que obtengan y por otra parte los egresos pagados y las cantidades adeudadas.

- *Libro caja:* Obligación para todos los contribuyentes acogidos al régimen simplificado. En este libro, los contribuyentes deberán registrar de manera cronológica el flujo de ingresos y egresos en las operaciones que realicen, incluyendo también los aportes, préstamos y cualquier otra cantidad que se reciba en la empresa afectando la caja, así como también los pagos o devoluciones de esas sumas, los retiros o distribuciones de utilidades que se efectúen a favor de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, y cualquier otro desembolso que se efectúe desde la empresa y afecte la caja de la misma. Tanto el Libro de Caja como el Libro de Ingresos y Egresos, deben cumplir con los requisitos establecidos en la Res. Ex. N°129 del 2014.

Liberación de obligaciones

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, los contribuyentes de este régimen estarán liberados, para los efectos tributarios, de las siguientes obligaciones tributarias y registros contables⁴⁴:

- Llevar contabilidad completa.
- Practicar inventarios en cualquier época del año.
- Confeccionar balances en cualquier época del año.
- Efectuar depreciaciones de los bienes físicos del activo inmovilizado.
- Llevar el detalle de los registros establecidos en el N°4 de la letra A), y N°2 de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR.
- Aplicar el sistema de corrección monetaria establecido en el artículo 41 de la LIR.

Cabe mencionar que esta liberación de obligaciones ocurre de la misma forma para el régimen simplificado agrícola.

⁴⁴ Pero esto no obsta a que el contribuyente pueda voluntariamente decidir llevar contabilidad completa

Beneficio referido al IDPC

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos al régimen simplificado podrán optar anualmente por eximirse del pago del IDPC sobre las rentas obtenidas en el ejercicio respectivo.

Para que proceda la referida exención, la empresa, comunidad o sociedad respectiva deberá estar conformada al término del año comercial respectivo, exclusivamente por propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del IGC. Esta opción se podrá ejercer anualmente, y deberán hacerlo dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en la forma que establezca este Servicio mediante una resolución que se emitirá para tales fines, es decir, debe realizarse en el mes de abril de cada año.

Si la exención del IDPC es ejercida y cumpliéndose los requisitos para tal efecto, los propietarios, socios, comuneros o accionistas de las empresas, comunidad o sociedades respectivas, tributarán sobre las rentas que se determinen conforme a este régimen simplificado, solamente con el IGC, sin derecho al crédito por IDPC. En tal caso, el total de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios que hubiere efectuado la empresa, comunidad o sociedad durante el año comercial respectivo, serán imputados⁴⁵ por el propietario, socios, comuneros o accionistas en contra del IGC en la declaración anual de impuesto a la renta, y de originarse un excedente, se podrá solicitar su devolución, todo ello, conforme a lo dispuesto en los artículos 95 al 97 de la LIR.

Declaraciones Juradas que debe presentar

DDJJ 1924: La presente Declaración Jurada debe ser presentada por los contribuyentes acogidos a este régimen, informando las rentas o cantidades que correspondan a sus dueños, socios, comuneros o accionistas obtenidas en el año inmediatamente anterior al que se informa y de los créditos a que dan derecho dichas rentas, así también las rentas o cantidades que están afectas a IGC o IA.

⁴⁵ Los referidos pagos provisionales sean obligatorios o voluntarios serán imputados en la misma proporción en que deba atribuirseles la renta determinada por la empresa o sociedad al término del ejercicio respectivo a los propietarios, socios, comuneros o accionistas.

3.3.1.2.3 Contabilidad Simplificada Agrícola

A través del Decreto Supremo⁴⁶ N° 344 de 19.05.2004⁴⁷ se estableció un sistema de contabilidad agrícola simplificada al que los contribuyentes agrícolas contemplados en el sistema de renta presunta de acuerdo con las normas de la Ley de la Renta pueden acogerse para declarar y pagar los impuestos anuales a la renta que les afecten.

Contribuyentes que puedan ejercer la opción

Según el artículo 1° del D.S. N°344 los contribuyentes agrícolas que se pueden acoger al sistema de contabilidad agrícola simplificada son “los agricultores que tienen la calidad de propietario o usufructuario de bienes raíces agrícolas y las personas que exploten estos predios a cualquier otro título (arrendatarios, etc.), que actualmente se encuentren acogidos al régimen de renta presunta⁴⁸ o bien desarrollen este tipo de actividades en el futuro” (AFIICH, 2009).

Sin embargo, a este régimen no se pueden acoger:

- Las sociedades anónimas
- Las sociedades de personas que tengan uno o más socios que sean personas jurídicas
- Los contribuyentes, ya que sean que por las actividades agrícolas que desarrollen o por cualquier otra actividad, estén obligados a declarar renta efectiva determinada o acreditada mediante contabilidad completa.

Los contribuyentes que se acojan a este régimen deben cumplir con los requisitos que se indican en el artículo 34 de la LIR, para quedar sujetos al régimen de renta presunta que allí se establece.

⁴⁶ En adelante D.S.

⁴⁷ La circular N° 51 del 20 de octubre del 2004 instruye sobre el sistema de contabilidad agrícola simplificada en base a la publicación del respectivo Decreto Supremo 344 del Ministerio de Hacienda.

⁴⁸ Se incluyen los contribuyentes que exploten bosques que no se encuentren acogidos al decreto ley N° 701 de 1974, sobre Fomento Forestal, y que cumplan con los requisitos, y los pequeños propietarios forestales calificados como tales por el artículo 2° del citado D.L N° 701.

En el caso que un contribuyente acogido al sistema simplificado no cumpla los requisitos establecidos en artículo 34 de la LIR, deberá sujetarse en todo al régimen de renta efectiva. Entonces, no tienen límite de tiempo, mientras se cumplan los requisitos.

Plazo para ejercer la opción

Cuando se trate de agricultores que ya han iniciado actividades agrícolas acogidas a renta presunta, el ingreso será a contar del 1 de enero del año que se opte o a contar de la fecha del inicio de las actividades agrícolas, cuando se trate de contribuyentes agricultores que recién comienzan el desarrollo de tales actividades, mientras cumplan con los requisitos que establece la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR.

La opción para ingresar al sistema simplificado deberá manifestarse en la declaración del impuesto a la renta que deba presentarse en el año calendario en el que se inicie el régimen y, si se trata del primer ejercicio, informando de este hecho al Servicio a más tardar el 31 de diciembre del mismo año calendario en la forma que este instruya. El contribuyente que decida retirarse deberá informar al Servicio en la última declaración de renta que deba efectuar sujeto al mencionado sistema.

Los contribuyentes que no ejerzan la opción dentro de los plazos señalados deberán tributar acogidos al régimen de renta presunta. En el caso que un contribuyente acogido al sistema simplificado no cumpla los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR, deberá sujetarse en todo al régimen de renta efectiva.

Registros Obligatorios

Los registros obligatorios que deben llevar este sistema son:

- Libro de Entradas y Gastos timbrado por el SII o en una Planilla de Entradas y Gastos.
- Libros Auxiliares que correspondan, como es el caso del Libro de Compras y Ventas u otros libros que disponga el director Regional del SII del domicilio de contribuyente.

En la circular N°51 del 2004 se adjunta el modelo de la planilla de entradas y gastos, la cual no requiere ser timbrada por el Servicio, en la cual al 31 de diciembre de cada ejercicio se anotarán los ingresos que provienen de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios que efectúe el contribuyente (afectas o exentas de IVA) que estén registrados en el libro de compra ventas, considerando además todos los ingresos que no se anoten en este registro, excluyendo solamente a los ingresos exentos de primera categoría y los no constitutivos de renta. Del total de ingresos se deducen todas las compras, importaciones y servicios utilizados y los gastos relacionados con la actividad agrícola como remuneraciones y honorarios, extraídos de las anotaciones del libro compra y ventas del agricultor e incluye aquellas erogaciones que no se registran en dicho libro como las remuneraciones y honorarios.

Para la acreditación de las anotaciones en la planilla se acreditan con los siguientes registros o documentaciones:

- Libro de Compra y Ventas: que cumpla con los requisitos y formalidades exigidos por la ley del IVA, para aquellas operaciones de ventas, exportaciones y prestación de servicios y también las operaciones de compras, importaciones y de servicios recibidos o utilizados⁴⁹.
- Con la respectiva documentación de respaldo que da origen a las operaciones.
- Libro auxiliar de remuneraciones⁵⁰ y honorarios, para aquellos gastos que se rebajen de los ingresos de la actividad agrícola. Estos desembolsos se pueden acreditar con los respectivos libros auxiliares o con los respectivos contratos de trabajo celebrados entre las partes, liquidaciones de sueldos emitidas por el empleador o boletas de honorarios correspondientes.
- Mediante una Declaración Jurada anual simple⁵¹ formulada por el contribuyente agrícola, confeccionada en los términos que indica la circular N°51 de 2004 y que se

⁴⁹ Estas operaciones deben estar a su vez debidamente acreditadas con la emisión de las respectivas facturas o boletas de ventas o de servicios, emitidas o recibidas, según corresponda.

⁵⁰ Según lo dispuesto por el artículo 62 del Código del Trabajo, todo empleador (entre los cuales se comprenden a los agricultores) con cinco o más trabajadores deben llevar un libro auxiliar de remuneraciones, timbrado por el SII, y las remuneraciones que figuren en dicho libro serán las únicas que podrán considerar como gasto para los efectos de la determinación de la base imponible de la actividad agrícola.

⁵¹ Los gastos que se pueden acreditar con esta declaración no pueden exceder de 30 UTM al 31 de diciembre de cada año, considerando los gastos a valor nominal.

considerará como documentación suficiente para aquellos gastos que no puedan acreditarse de acuerdo a lo señalado en los puntos anteriores, siempre que no exceda el equivalente a 30 UTM al 31 de diciembre del ejercicio respectivo.

Tributación de los contribuyentes

La base imponible⁵² que se determine mediante el sistema de contabilidad simplificada agrícola estará afecto al IDPC para los contribuyentes acogidos a este régimen. Los socios de dicha sociedad por la parte que les corresponda de renta, de acuerdo, al porcentaje de participación en las utilidades, según el respectivo contrato social, en el mismo año de su determinación deberán tributar con el IGC o IA, pudiendo darse como crédito en contra de los impuestos personales el IDPC que la sociedad haya declarado y pagado en la proporción que les corresponda.

La persona natural agrícola se afectará con el IDPC con la tasa que esté vigente en el año de su declaración, pudiendo rebajarse de dicho tributo, como crédito, las contribuciones de bienes raíces pagadas por el bien raíz que se explota. A nivel de IGC o IA, se puede dar como crédito en contra de los impuestos personales el IDPC señalado anteriormente.

3.3.1.3 Renta presunta

Renta presunta en un régimen alternativo de tributación que paga el IDPC sobre la base de una presunción de renta, que para fines tributarios es aquella que se establece a partir de ciertos hechos conocidos y se determina como un porcentaje de su valor, se encuentra orientado para micro y pequeñas empresas cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, minería o el transporte terrestre de carga o pasajeros según las normas contenidas en el artículo 34 de la LIR, que atendidas las condiciones en que desarrollan su actividad, pueden optar por tributar, bajo reglas más simples.

⁵² El resultado tributario del ejercicio comercial respectivo se determinará por la planilla mencionada anteriormente la que debe cumplir con los requisitos establecidos por el SII.

Este régimen se transforma en una menor carga de obligaciones accesorias y una tributación simple, ya que se generó principalmente para dar cobertura a aquellos que les era complejo el acceso a herramientas contables, realizar gestiones administrativas, entre otros. (González L. , 2015)

Requisitos para acogerse al régimen

El inciso 4, del N°1 del artículo 34 de la LIR establece que según la organización jurídica que haya adoptado la empresa solo pueden ingresar y mantenerse en el régimen los siguientes contribuyentes:

- a) Empresario Individual (EI)
- b) Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL)
- c) Comunidades (CM), Cooperativas (Co), Sociedades de personas (SP) y Sociedades por acciones (SpA).

Los dueños, comuneros, cooperados, socios o accionistas, atendiendo a su calidad de propietario deben cumplir con la característica de ser personas naturales del momento en que se incorporen a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él.

Ejercicio de la opción

Los contribuyentes que ingresan al régimen deben dar aviso al servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que se incorpora al régimen o bien para aquellos contribuyentes que inician actividades deben ejercer la opción, dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario, mientras se cumpla con el requisito de capital efectivo.⁵³

Requisitos copulativos que deben cumplir los contribuyentes

1. El total de sus ventas o ingresos netos anuales de la primera categoría no pueden exceder de los siguientes límites calculados en Unidades de Fomento (UF).

⁵³Corresponde al segundo requisito que se evalúa para determinar si el contribuyente puede ingresar y mantenerse en el régimen de renta presunta cuando inicia actividades.

Cuadro N°9: Límite de Ingresos

| Actividad | Límite de ventas o ingresos netos anuales |
|--|--|
| Agrícola | 9.000 UF |
| Transporte terrestre de carga ajena o pasajeros | 5.000 UF |
| Minería | 17.000 UF |

Fuente: (Ortiz, 2016)

Para cumplir con este requisito los contribuyentes deben considerar la totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales expresados en UF ⁵⁴ ya sea por su actividad sujeta a renta presunta o efectiva, excluyendo la enajenación ocasional de bienes muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente, al igual que los ingresos no renta del artículo 17 de la LIR, también se consideran los ingresos obtenidos por las personas o empresas relacionadas, ya sea que realicen o no la misma actividad del contribuyente según el inciso 1°, del N°3 del artículo 34 de la LIR.

Este requisito es exigible a aquellos contribuyentes que estando acogidos al régimen de renta presunta decidan mantenerse en él o bien, estando en un régimen de renta efectiva decidan incorporarse a este régimen.

2. Los contribuyentes que inicien actividades en el régimen de renta presunta podrán incorporarse dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de sus actividades, siempre que su capital efectivo ⁵⁵no exceda de los siguientes límites:

⁵⁴ Para el cálculo total de ventas o ingresos netos anuales se utilizará la última UF del mes respectivo en que se haya percibido o devengado dichos ingresos.

⁵⁵ El capital efectivo se define según N° 5 del artículo 2° de la LIR como el total de activos, menos los valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

Cuadro N°10: Límite de Capital Efectivo

| Actividad | Límite del capital efectivo |
|--|-----------------------------|
| Explotación de bienes raíces agrícolas | 18.000 UF |
| Transporte terrestre de carga ajena o pasajeros | 10.000 UF |
| Minería | 34.000 UF |

Fuente: (Ortiz, 2016)

3. Las EI, EIRL, Cm, Co, SP y SpA dedicadas a la explotación de bienes raíces agrícolas deben estar conformadas sólo por personas naturales, esto quiere decir, del momento en que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él.
4. Los ingresos anuales provenientes de la posesión o explotación, a cualquier título de, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

Según lo dispuesto en el inciso 5, del N°1, del artículo 34 de la LIR se cumple lo anterior cuando; el contribuyente no posee ni explota, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión o también cuando obtenga dichos ingresos⁵⁶, pero estos no excedan del 10% del total de ingresos netos anuales del año comercial respectivo.

Para efectos de evaluar este requisito, se debe determinar el porcentaje que representan tales inversiones del total de ingresos brutos anuales⁵⁷ ya sean percibidos o devengados.

$$\left(\frac{\text{Total de ingresos provenientes de inversiones}}{\text{Total de ingresos brutos anuales}} \right) \times 100 = \%$$

⁵⁶ Serán considerados todos los ingresos obtenidos por dichas inversiones, tanto por su dominio, posesión o tenencia como también aquellos provenientes por la enajenación o rescate.

⁵⁷ Los ingresos brutos se encuentran definidos en el artículo 29 de la LIR y constituyen todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades afectas a IDPC, exceptuando los ingresos no renta del artículo 17 de la misma ley.

Para verificar el cumplimiento del primer requisito, los contribuyentes deberán considerar la suma del total de las ventas o ingresos netos anuales obtenidos por las personas, empresas, sociedades, comunidades o cooperativas, relacionadas de acuerdo a las normas de relación⁵⁸ establecidas en el n°3 del artículo 34 de la LIR⁵⁹, cualquiera sea su naturaleza jurídica, con las que esté relacionado, la actividad que éstos desarrollen el régimen de tributación al que se encuentren sujetos. Dicha suma se efectuará, sea que la persona o empresa relacionada realice o no la misma actividad por la que el contribuyente pretende acogerse al régimen de renta presunta.

En tales casos, si el resultado de la suma del total de las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente y el total o el porcentaje que corresponda de las personas o empresas con que se encuentre relacionado, excede el límite de ventas o ingresos totales que se establece como primer requisito para poder acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, tanto el propio contribuyente como las personas o empresas relacionadas con aquel que desarrollen actividades amparadas por el régimen de renta presunta, no podrán optar por acogerse ni mantenerse en dicho régimen, quedando obligados a determinar, todos ellos, la renta efectiva en base a un balance general según contabilidad completa conforme a las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, sin perjuicio de que puedan optar por acogerse al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, cuando cumplan los requisitos para ello.

Determinación de la renta presunta

Los contribuyentes que cumplen con los requisitos mencionados con anterioridad se les determinará una renta presunta que será gravada con el IDPC e impuestos finales en el mismo ejercicio que corresponda, según las normas contenidas en el N° 2, del artículo 34 de la LIR para la actividad agrícola, transporte y minería.

A continuación, se presenta un esquema resumen, que define la tributación para cada actividad acogida al presente régimen de tributación.

⁵⁸ Estas normas de relación se abordaron en el régimen de tributación simplificada.

⁵⁹ Instrucciones por la ley 20.899, modificada por la Circular n°39 de 2016.

Cuadro N°11: Base Imponible de Renta Presunta según actividad

| Actividad | Título de explotación | Renta Presunta |
|--|------------------------------|---|
| Explotación de bienes raíces agrícolas | A cualquier título | 10% avalúo fiscal del predio respectivo ⁶⁰ . |
| Transporte terrestre de carga ajena o pasajeros | A cualquier título | 10% del valor corriente en plaza del vehículo ⁶¹ . |
| Minería | A cualquier título | % sobre el valor del precio de la libra de cobre |

Para la actividad de minería la base imponible se incluye en ella la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales tratados no provenga en más de un 50% de la pertenencia explotada por el mismo contribuyente, la base será la que resulte de aplicar sobre las venas netas anuales de productos mineros, la siguiente escala:

- 4% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo no excede de 280,95 centavos el dólar.
- 6% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 280,95 centavos el dólar y no sobrepasa de 298,05 centavos el dólar.
- 10% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 292,02 centavos de dólar y no sobrepasa de 340,57 centavos el dólar.
- 15% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 340,57 centavos de dólar y no sobrepasa de 383,02 centavos el dólar.
- 20% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 383,20 centavos el dólar.

⁶⁰ Al 1° de enero del año en que declara impuesto.

⁶¹ Incluido su remolque acoplado o carro similar, respectivamente.

Tributación de los contribuyentes

Los contribuyentes a quienes se les ha determinado una renta presunta deberán declararla anualmente, utilizando la tasa general del IDPC sobre la base imponible de la actividad agrícola, minera o transporte según corresponda. La tasa para el año comercial 2018 es igual a 25% y se mantendrá vigente para los años posteriores. Las rentas presuntas generadas se atribuirán al cierre del año comercial al propietario, comunero, cooperado, socio o accionista del IGC o IA aplicándose las siguientes reglas⁶²:

- a) La atribución de las utilidades se realizará de acuerdo a lo acordado expresamente en el contrato social, los estatutos o en el caso de las comunidades, escritura pública y se hayan informado al SII mediante resolución, de acuerdo a lo establecido en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.
- b) En el caso que no resulte aplicar lo anterior, entonces la atribución de rentas deberá efectuarse en la proporción que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa, de acuerdo a lo establecido en el N°3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Créditos a imputar

La letra a) del N°1 del artículo 20 de la LIR establece que en el caso de los bienes raíces agrícolas, del monto del IDPC se podrá rebajar el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de la renta. Teniendo derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Cuya rebaja la pueden realizar quienes se encuentren en el régimen de renta presunta, contabilidad simplificada agrícola y renta efectiva en base a contabilidad completa, en este último hasta como tope el impuesto, la diferencia se puede imputar como gasto del ejercicio.

Además, la letra a) del artículo 55 de la LIR permite deducir de la base de IGC el impuesto territorial pagado en el año comercial a que corresponda, mientras las rentas de los bienes raíces formen parte de la renta bruta global. Pueden acceder a esta rebaja los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta y el sistema de contabilidad simplificado agrícola.

⁶² Norma contenida en N° 2, de la letra C) del artículo 14 de la LIR.

Declaraciones juradas que debe presentar

DDJJ 1943: Esta Declaración Jurada debe ser presentada por Empresarios Individuales, Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, Sociedades de Personas, Sociedades por Acciones, Sociedades Anónimas, Sociedades de Hecho, Comunidades o Cooperativas, acogidas a las disposiciones de los números 1 y/o 2 de la letra C) del artículo 14 de la Ley de la Renta. En esta DDJJ se debe identificar al declarante, actividad afecta al IDPC, base imponible y detalle de los informados (identificación, monto de renta atribuida, crédito por IDPC).

3.3.2 Antes de la reforma tributaria y régimen transitorio

Con la publicación y entrada en vigencia de la reforma tributaria a través de la ley N° 20.780 del año 2014, el sistema tributario sufrió grandes modificaciones con la derogación de los regímenes optativos 14 bis y 14 quater, además se sustituye de forma íntegra el régimen general de tributación del artículo 14; renta presunta contenido en los artículos 20 y 34; y la tributación simplificada del artículo 14 Ter, todos de la ley de la renta. A continuación, se presentan cuadros comparativos de los requisitos y principales características de cada uno de ellos.

Cuadro N° 12: Regímenes Tributarios opcionales antes de la reforma tributaria

| ITEM | 14 BIS | 14 TER | 14 QUATER |
|---------------------------------|--|--|---|
| EFFECTO LEY N° 20.780 | Derogado | Sustituido de forma íntegra | Derogado |
| ¿EN QUE CONSISTE? | Pagar el IDPC e impuestos finales sobre todos los retiros en dinero o especies y distribuciones a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones | Determinación de la RLI en base a la diferencia de ingresos y egresos del contribuyente | Los contribuyentes quedan exentos del IDPC hasta cierto monto de una RLI ajustada. |
| REQUISITOS | <ul style="list-style-type: none"> - Contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa - Promedio anual de ingresos del giro menor o igual a 5.000 UTM en los últimos 3 ejercicios - No poseer ni explotar a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades, ni formen parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor - En caso de inicio de actividades su CP inicial debe ser igual o inferior al equivalente de 1.000 UTM | <ul style="list-style-type: none"> - EI o estar constituido como EIRL y declarar renta efectiva de Primera Categoría según contabilidad completa - Ser contribuyente de IVA - No tener por giro o actividades del art 20 N° 1 y 2, ni realizar negocios inmobiliarios o financieros - No poseer ni explotar, a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades ni ser gestor de en contrato de asociación o cuenta en participación - Tener un promedio anual de ingresos no superior a 5.000 UTM en los últimos 3 ejercicios, en caso de Inicio de actividades el Capital efectivo no superior a 6.000 UTM | <ul style="list-style-type: none"> - Contribuyentes deben declarar renta efectiva de Primera Categoría según contabilidad completa - Los ingresos totales del giro no deben superar los 28.000 UTM anual. - No poseer ni explotar, a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación - El CP no debe superar el equivalente a 14.000 UTM |
| BENEFICIO TRIBUTARIO | Tributan solo si existen retiros efectivos o existan distribuciones | Tributa solo si los ingresos son superiores a los egresos | Exención del IDPC hasta el monto de 1.440 UTM. (Artículo 40 N° 7 LIR) |
| BENEFICIO ADMINISTRATIVO | <p>No están obligados a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Llevar el detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el registro de la RLI y utilidades acumuladas; - Practicar inventarios; - Aplicar CM - Efectuar depreciaciones; - Confeccionar el balance general | <p>No están obligados a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Llevar contabilidad - Llevar el detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el registro de la RLI y utilidades acumuladas; - Practicar inventarios - Aplicar CM - Efectuar depreciaciones - Confeccionar balance general | Sin beneficio |

Fuente: Elaboración Propia en base al cuerpo legal vigente antes de la reforma tributaria.

Cuadro N° 13: Régimen Tributario opcional y régimen general de tributación con FUT

| ITEM EFECTO LEY N° 20.780 | Renta Presunta Sustituido de forma íntegra | Régimen general de tributación Sustituido de forma íntegra |
|---|--|--|
| ¿EN QUE CONSISTE? | Pagar el IDPC e impuestos finales sobre una presunción de renta que la misma LIR establece | La empresa paga IDPC según el mecanismo establecido por la LIR (Art 29 al 33 de la LIR) y a su vez los propietarios o dueños se afectan con los impuestos finales en la medida que efectúen retiros o perciban remesas de renta por la empresa hasta completar el fondo de utilidades tributables (FUT). Los accionistas tributarán con las cantidades que la sociedad respectiva les distribuya, independiente del monto del FUT. |
| CONTRIBUYENTES ACOGEN Y REQUISITOS | <ul style="list-style-type: none"> - Desarrollar Actividades explotación bienes raíces agrícola o no agrícolas, minería o transporte terrestre de carga y pasajeros - Sociedades, comunidades, cooperativas u otras personas jurídicas se conformen solo de PN - No tener rentas de primera categoría que deban declarar renta efectiva según contabilidad completa - Las ventas o servicios anuales no deben exceder los límites establecidos para cada actividad | Contribuyentes obligados a declarar según contabilidad completa <ul style="list-style-type: none"> - El, Contribuyentes del art 58 N° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores de en el caso de sociedades en comanditas por acciones - Los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones |
| PARAMETROS DE MEDICION INGRESOS | UTM | Sin límite de ingresos y por ende no existe parámetros |
| OBLIGACIONES DEL REGIMEN | Solo la actividad de transporte de pasajeros debía llevar un registro de sus ingresos | <ul style="list-style-type: none"> - Practicar inventarios - Confeccionar balances - Efectuar depreciaciones - Aplicar CM - Mantener un registro histórico de las utilidades tributables y no tributables generadas por la empresa u obtenidas de sociedades en que tenga participación (FUT, FUNT), además de otros registros como: Fondo de utilidades financieras (FUF), Fondo de utilidades reinvertidas (FUR) y retiros en exceso. |
| NORMAS DE RELACION | Sumar a sus ingresos propios la proporción de las ventas anuales en que el contribuyente participe en el capital, ingresos o utilidades con las sociedades, comunidades relacionadas | No aplica |

Fuente: Elaboración propia a partir de (González L. , 2015)

3.4 Restricciones y efectos del cambio de Régimen a contar del 01.01.2017

3.4.1 Implicancias de abandonar el régimen de Renta Presunta

Existen dos situaciones que obligan al contribuyente a tributar bajo las normas de primera categoría según contabilidad completa:

*Incumplimiento de los requisitos*⁶³: En caso que el contribuyente supere los límites de ingresos establecidos, quedará obligado a declarar en renta efectiva mediante contabilidad completa, debiendo abandonar el régimen a partir del 1° de enero del año siguiente en que incumple el requisito, en este caso el contribuyente no podrá volver al régimen, salvo que por su actividad agrícola no esté afecto al IDPC durante 5 ejercicios consecutivos o más⁶⁴, donde serán reevaluados los requisitos para verificar su ingreso al régimen nuevamente.

Cuando se incumpla el requisito que corresponde al tipo de entidades indicadas en el inciso 4° del N°1 del artículo 34 de la LIR, es decir, comuneros, cooperados, socios o accionistas sean en todo momento personas naturales, se considerará que han abandonado el régimen desde el 1° de enero del año comercial en que se produce el incumplimiento y que se han incorporado desde esa fecha al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, debiendo dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

Cumplimiento de los requisitos para ingresar y mantenerse en el régimen, pero obligatoriamente deben tributar en renta efectiva: La LIR contempla dos situaciones especiales donde el contribuyente cumpliendo los requisitos se encuentra inhabilitado para acogerse al régimen cuando:

1. Los contribuyentes que exploten a título de arrendamiento u otro título de tenencia, todo o parte de los predios agrícolas, pertenencias mineras o vehículos motorizados de transporte o carga de contribuyentes que declaran renta efectiva según las normas de la letra A o B del artículo 14 de la LIR, o bien, la letra A del artículo 14 ter de la misma ley.

⁶³ Los requisitos a los que aborda, fueron explicados en el punto 3.3.1.3 del régimen Renta Presunta bajo el subtítulo “Requisitos copulativos que deben cumplir los contribuyentes”.

⁶⁴ Se considera que el contribuyente ejerce la actividad no solo cuando la realiza de forma directa, sino que también, cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de las pertenencias mineras, predios agrícolas o vehículos, siendo de su propiedad.

2. La enajenación del todo o parte de: predios agrícolas o pertenencias mineras, realizada por contribuyentes que tributen en renta presunta, en el ejercicio inmediatamente anterior a la tributación en renta efectiva o el primer ejercicio del mismo, el adquirente queda obligado a tributar bajo ese sistema. Igual norma se aplica en la enajenación realizada por el adquirente de dichos predios o pertenencias mineras en los ejercicios citados.

Dado los números anteriores, quedarán sujetos a los regímenes de la letra A) o B) del artículo 14 o letra A) del artículo 14 ter a contar del 1° de enero del año siguiente a aquel en que concurren tales circunstancias y no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo que se cumpla el plazo de 5 ejercicios consecutivos fuera del régimen mientras no desarrollen actividad agrícola, minera o de transporte terrestre de carga o pasajeros según corresponda.

Retiro voluntario del régimen: Los contribuyentes podrán voluntariamente retirarse del régimen y tributar en renta efectiva, dando plazo al Servicio entre el 1° de enero y 30 de abril del año en que deseen acogerse al nuevo régimen, quedando sujetos a contar del 1° de enero del año del aviso. En este caso los contribuyentes pueden optar por los regímenes generales de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR o bajo el régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 ter. Cabe mencionar, que, al abandonar voluntariamente el régimen, una vez ejercida dicha opción, no podrán reincorporarse al régimen de renta presunta, aun cuando posteriormente se cumplan los requisitos para tal efecto.

3.4.2 Efectos de abandonar otros regímenes tributarios

3.4.2.1 Renta atribuida

El abandono del régimen de renta atribuida se puede dar por las siguientes razones:

Retiro voluntario del régimen: Una vez cumplido el plazo de permanencia, el cual es de 5 años comerciales consecutivos⁶⁵, se puede optar por cambiar de régimen general, es decir a 14 B), entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que ingrese al nuevo régimen. Sin embargo, la circular N°49 establece que aun cuando no haya transcurrido el plazo de 5

⁶⁵ Conforme al inciso 5°, del artículo 14 de la LIR.

años señalado, el contribuyente podrá optar por tributar bajo el régimen simplificado 14 ter letra A) o renta presunta cuando cumpla con los requisitos legales para tal efecto.

Incumplimiento de requisitos: Si los contribuyentes dejan de cumplir con el requisito de tipo de entidad que establece el inciso 2° del artículo 14 de la LIR, es decir, solo pueden estar acogidos a renta atribuida las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 N°1 y sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), deberán abandonar el régimen a contar del 1° de enero del año del incumplimiento quedando sujetas a la letra B) del artículo 14 de la LIR, debiendo dar el respectivo aviso al Servicio entre el 1° de enero y 30 de abril del año comercial siguiente.

No obstante, si los contribuyentes dejan de cumplir el requisito de la conformación societaria, es decir, estar conformadas exclusivamente por socios, comuneros o accionistas personas naturales, deberán abandonar el régimen y quedarán sujetas al régimen establecido en la letra B) del artículo 14° a contar del 1° de enero del año comercial siguiente, debiendo dar aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

3.4.2.2 Semi Integrado

El régimen parcialmente integrado solo podrá acogerse a otro régimen en forma voluntaria, una vez cumplido el plazo de permanencia para renta efectiva según contabilidad completa, es decir, a los 5 años comerciales consecutivos, mientras cumpla con los requisitos para tal efecto, la opción se podrá realizar entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que ingresen al nuevo régimen dando el aviso respectivo al Servicio.

3.4.2.3 Tributación Simplificada

El abandono del régimen de tributación simplificada se puede dar por las siguientes situaciones.

Incumplimiento de requisitos: El contribuyente deberá abandonar obligatoriamente el régimen simplificado cuando deje de cumplir con los requisitos que establece el N°1 de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, es decir, cuando se encuentre en una de las siguientes situaciones:

- a) Cuando el promedio anual de sus ingresos percibidos o devengados en los tres últimos ejercicios comerciales superen el límite de 50.000 UF, pudiendo solo un año exceder el dicho límite, si lo excede por segunda vez, deberá abandonar obligatoriamente el régimen. El abandono del régimen se debe realizar del 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento acogiéndose a renta efectiva, dando el respectivo aviso al SII entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al régimen.
- b) Cuando el monto anual de sus ingresos percibidos o devengados en un año comercial supere el límite de 60.000 UF, bastando con que el contribuyente exceda por una vez dicho límite para que deba abandonar obligatoriamente el régimen al 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento debiendo acogerse a renta efectiva, dando el respectivo aviso al SII entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al régimen.
- c) Si el contribuyente acogido a este régimen deja de cumplir con la estructura jurídica exigida para mantenerse en el régimen, es decir, que los empresarios individuales, empresarios de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) y sociedades por acciones estén conformadas solo por personas naturales, se considera que han abandonado el régimen desde el 1° de enero del año comercial siguiente en que se produce el incumplimiento, incorporándose desde esa fecha al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, dando aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.
- d) Si el incumplimiento es la transformación en una entidad distinta a las señaladas anteriormente, se considerará que han abandonado el régimen desde el 1° de enero del año comercial en que se produce el incumplimiento y que se han incorporado a partir desde esa fecha al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, dando el aviso correspondiente al Servicio entre el ° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

Retiro voluntario del régimen: El contribuyente que desee abandonar de forma voluntario el régimen de tributación simplificada, deberá cumplir con el plazo de permanencia, es decir 3 años comerciales consecutivos completos, excepcionalmente para los contribuyentes que

ingresaron al régimen al momento de iniciar actividades, podrán abandonarlo a contar del 1° de enero del año siguiente del año en que desee acogerse a otros de los regímenes. El aviso respectivo al Servicio se realizará entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que desea cambiarse de régimen.

Según la letra f) del N°6 de la letra a) del artículo ter los contribuyentes que se hayan retirado del régimen por incumplimiento de requisitos o en forma voluntaria no podrán volver a incorporarse a él después de transcurridos 5 años comerciales consecutivos acogidos al régimen general de renta efectiva.

3.4.2.4 Régimen Simplificado Agrícola

El abandono del régimen simplificado agrícola se puede dar por las siguientes razones:

Retiro voluntario del régimen: Los contribuyentes que deseen retirarse de dicho régimen podrán hacerlo informando de tal decisión en la última declaración de impuesto a la renta, en donde los contribuyentes dejan constancia de la renuncia del régimen. Se entiende que se han retirado del referido sistema al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a aquél en que dieron el aviso, reincorporándose en forma definitiva desde el 1 de enero del año siguiente al régimen de renta presunta o efectiva que le corresponda.

Incumplimiento de requisitos: Si un contribuyente acogido a este sistema de contabilidad simplificada agrícola deje de cumplir con los requisitos exigidos para aquellos contribuyentes que se pueden acoger al sistema de renta presunta que establece ésta última norma legal, tal contribuyente en la fecha en que ocurra esta circunstancia, deberá abandonar dicho régimen de contabilidad simplificada, y para todos los efectos tributarios deberán sujetarse al régimen de renta efectiva acreditada mediante contabilidad completa, para lo cual deberá dar cumplimiento a la obligación impartida; para la incorporación a esta última modalidad de tributación deberá confeccionar un inventario inicial de sus activos y pasivos a la fecha de su ingreso, el cual se confeccionará de acuerdo a las normas del artículo 3° permanente de la Ley N° 18.985, de 1990, cuyas instrucciones se contienen en la Circular N° 63, de 1990.

Capítulo IV: Resultados

4.1 Caracterización de los sujetos

La investigación se realizó en torno a tres microempresarios que viven en la ciudad de Parral, Chile, y corresponden a hombres con un rango de edad entre 40 y 58 años que desarrollan actividades del giro agrícola en la misma localidad. Estos contribuyentes se encuentran acogidos al régimen de renta presunta, por lo que determinan el impuesto de primera categoría en base a una presunción que la misma ley de la renta establece para dicha actividad⁶⁶.

Para efectos de distinguir a los sujetos, uno de ellos, fue denominado “Contribuyente A”, se dedica al cultivo de arroz y trigo desde el año 2014, donde el terreno utilizado lo explota en calidad de arrendatario, al igual que la maquinaria que utiliza, debido a que trabaja menos de 7 hectáreas, no necesita personal adicional que lo ayude con sus labores agrícolas.

El “Contribuyente B” desde el año 2002 produce maíz, maravilla, legumbres, animales y al igual que el sujeto anterior arroz y trigo, utilizando terrenos en calidad de propietario y arrendatario, totalizando 280 hectáreas aproximadamente. Además, cuenta con activo fijos como tractores, maquinas cosechadoras, rastras, rotofresa, colosos, entre otros, que son utilizados por su personal, donde un trabajador se encuentra con contrato indefinido y el resto solo labora de forma esporádica y se les emiten boletas de prestación de servicios de tercero por el valor del servicio.

El ultimo sujeto, designado “Contribuyente C” inicio actividades el año 1996 y se dedica a la compra venta de animales, producción de trigo y principalmente arroz, donde utiliza terrenos en calidad de propios, arrendados y medieros, los que suman alrededor de 220 hectáreas. Posee activos fijos, tales como, vehículos y maquinaria agrícola; tractores, cosechadoras, rastras, rotofresas, cobras etc. Cuenta con 6 trabajadores con contrato indefinido y el personal que trabaja por temporada se le emite boleta de prestación de servicios de terceros ya que son servicios ocasionales.

⁶⁶ Corresponde al 10% del Avalúo fiscal del predio al 1° de enero del año en que deba declarar el impuesto.

El primer contribuyente fue seleccionado solo para demostrar que, con su nivel de ingresos reducidos, no implica impedimento alguno de seguir en su actual régimen, por el contrario los últimos contribuyentes se escogieron debido a que generan un mayor volumen de transacciones, y por ende, mayores ingresos que pueden complicar su situación tributaria, debido a que si superan el límite de ingresos estipulado por la LIR para la actividad agrícola, incumplirán un requisito necesario para mantenerse en el régimen tributario mencionado anteriormente, debiendo abandonarlo para posteriormente incorporarse a otro régimen tributario a partir del 1° de enero del año siguiente en que se produce el incumplimiento, de igual modo ocurre si de forma voluntaria dicho contribuyente decide abandonar el régimen citado según crea conveniente, en este último caso, el contribuyente no puede volver a la presunción de renta. La LIR establece un límite de ventas o ingresos netos anuales igual a 9.000 UF que, para ser evaluado, las ventas mensuales en pesos de enero a diciembre deberán transformarse mensualmente en ventas en UF y sumarse al 31 de diciembre de cada año.

La tabla N° 1 presenta las ventas anuales de los sujetos en estudio entre los años 2015 – 2017 donde se observa que el Contribuyente A posee ingresos limitados que varían entre 232 – 370 UF y presenta un comportamiento irregular de acuerdo al mercado (ver tabla N°2), pero tendiente a aumentar progresivamente, en cambio el Contribuyente B inicialmente presenta ventas de 6.767 UF las que se reducen considerablemente al 2017 con 4.021 UF, presentando un patrón que va decreciendo a medida que transcurre el tiempo, por otro lado, el Contribuyente C es quien realiza ventas entre 6.990 – 8997 UF, siendo estas más elevadas en comparación con los contribuyentes anteriores, cabe destacar que en el año 2016 estuvo al borde del tope de las 9.000 UF ya que solo con 2,3 UF más hubiera estado obligado a abandonar el régimen de renta presunta y tributar el año siguiente en renta efectiva. Este sujeto, igual que el contribuyente A, muestra un comportamiento contrario al mercado, con cambios muy abruptos.

TABLA N° 1: Ventas anuales en UF

| | 2015 | 2016 | 2017 |
|-----------------|------------|------------|------------|
| Contribuyente A | 232,09UF | 370,23 UF | 346,65 UF |
| Contribuyente B | 6767,42 UF | 5066,81UF | 4021,91 UF |
| Contribuyente C | 8156,48 UF | 8997,70 UF | 6990,04 UF |

Para identificar el comportamiento del mercado se consideran las ventas en UF de la actividad en común que más predomina entre los sujetos de estudio, siendo este el cultivo de arroz, pero solo de la ciudad de Parral entre los años 2005 – 2016, lo que se ve reflejado en la tabla N° 2 donde se puede interpretar que el sector es muy variable y volátil, por lo que los contribuyentes A y C el año 2016 incrementaron sus ventas con respecto al año anterior, siendo que el mercado fue a la baja, caso contrario ocurre con el contribuyente B que concuerda su reducción de ventas con lo determinado por el sector.

TABLA N° 2: Crecimiento del sector agrícola en Parral

| Años | Ventas UF cultivo arroz | Crecimiento sector agrícola | Crecimiento porcentual |
|-------------|--------------------------------|------------------------------------|-------------------------------|
| 2005 | 311.669,3 | | - |
| 2006 | 267.759,5 | -43,910 | -14,09% |
| 2007 | 330.857,0 | 63,098 | 23,57% |
| 2008 | 398.594,2 | 67,737 | 20,47% |
| 2009 | 460.095,8 | 61,502 | 15,43% |
| 2010 | 302.146,8 | -157,949 | -34,33% |
| 2011 | 314.437,2 | 12,290 | 4,07% |
| 2012 | 348.705,5 | 34,268 | 10,90% |
| 2013 | 350.390,0 | 1,684 | 0,48% |
| 2014 | 399.491,2 | 49,101 | 14,01% |
| 2015 | 426.034,6 | 26,543 | 6,64% |
| 2016 | 424.124,9 | -1,910 | -0,45% |

Fuente: Elaboración propia con datos extraídos del Departamento de Estudios Económicos y Tributarios de la Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios del Servicio de Impuestos Internos

A continuación, se procederá a evaluar las consecuencias en la carga impositiva de los contribuyentes en estudio, ante la elección de un régimen tributario, mediante la comparación del impuesto a la renta pagado a nivel empresarial y su efecto en el IGC.

4.2 Identificación de la carga impositiva

La carga impositiva para los contribuyentes en estudio comprende el IDPC determinado sobre la base de una presunción de renta, la que se calcula como un porcentaje sobre el avalúo fiscal de los terrenos destinados a la actividad agrícola al 1° de enero de cada año tributario, dicho valor corresponde a la base imponible que será gravada con el impuesto a la renta. Por

esta razón, se vuelve indispensable para los sujetos acogidos al régimen de renta presunta tener el avalúo fiscal para declarar y enterar en arcas fiscales el IDPC.

La tabla N° 3 clasifica el avalúo fiscal de cada contribuyente durante el período 2015-2017, este contempla la totalidad de terrenos explotados ya sea en calidad de propietario o arrendatario, que destinen al cultivo de productos agrícolas y cría de animales.

Para determinar la base imponible, la LIR presume de derecho que, a dichos valores se les aplique una tasa equivalente al 10%, dando como resultado la renta presunta de los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas y sobre este último se calcula el tributo, utilizando la tasa de primera categoría vigente al año comercial correspondiente. Además, las contribuciones del periodo pagadas juegan un rol fundamental en el impuesto determinado, ya que pueden ser usadas como crédito por la empresa, transformándose en una reducción de la carga tributaria.

TABLA N° 3: Avalúo fiscal de los terrenos agrícolas de cada contribuyente

| Avalúo Fiscal Terrenos Agrícolas | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|---------------|---------------|---------------|
| Contribuyente A | \$8.041.640 | \$11.196.420 | \$14.917.210 |
| Contribuyente B | \$354.720.450 | \$363.980.430 | \$372.031.880 |
| Contribuyente C | \$232.522.290 | \$407.781.330 | \$405.342.390 |

Las tablas N° 4, 5 y 6 muestran la determinación de la renta presunta para los contribuyentes A, B y C respectivamente, donde se observa que el primero no posee contribuciones para rebajar el IDPC, esto se debe a que los roles de los terrenos se encuentran exentos del impuesto territorial. Por el contrario, los últimos dos sujetos pagaron anualmente el impuesto territorial durante el periodo comprendido en el estudio, las que posteriormente son utilizadas de forma íntegra como crédito contra el IDPC, ya que corresponden a contribuciones del periodo y se encuentran efectivamente pagadas hasta la fecha de presentación de declaración de renta, generando un beneficio en el contribuyente, dado que disminuye el gravamen a pagar.

TABLA N° 4: Determinación Renta Presunta Contribuyente A

| CONTRIBUYENTE A | | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|-------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| (=) | Avalúo Fiscal | \$8.041.640 | \$11.196.420 | \$14.917.210 |
| 10% | Base Imponible Renta Presunta | \$804.164 | \$1.119.642 | \$1.491.721 |
| (=) | IDPC Renta presunta | \$180.937 | \$268.714 | \$372.930 |
| Créditos | | | | |
| (-) | Contribuciones | \$- | \$- | \$- |
| (=) | IDPC a pagar | \$180.937 | \$268.714 | \$372.930 |

TABLA N° 5: Determinación Renta Presunta Contribuyente B

| CONTRIBUYENTE B | | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|-------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| (=) | Avalúo Fiscal | \$354.720.450 | \$363.980.430 | \$372.031.880 |
| 10% | Base Imponible Renta Presunta | \$35.472.045 | \$36.398.043 | \$37.203.188 |
| (=) | IDPC Renta presunta | \$7.981.210 | \$8.735.530 | \$9.300.797 |
| Créditos | | | | |
| (-) | Contribuciones | \$2.225.911 | \$2.537.774 | \$2.579.103 |
| (=) | IDPC a pagar | \$5.755.299 | \$6.197.756 | \$6.721.694 |

TABLA N° 6: Determinación Renta Presunta Contribuyente C

| CONTRIBUYENTE C | | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|-------------------------------|--------------------|--------------------|---------------------|
| (=) | Avalúo Fiscal | \$232.522.290 | \$407.781.330 | \$405.342.390 |
| 10% | Base Imponible Renta Presunta | \$23.252.229 | \$40.778.133 | \$40.534.239 |
| (=) | IDPC Renta presunta | \$5.231.752 | \$9.786.752 | \$10.133.560 |
| Créditos | | | | |
| (-) | Contribuciones | \$1.166.168 | \$1.323.572 | \$1.354.098 |
| (=) | IDPC a pagar | \$4.065.584 | \$8.463.180 | \$8.779.462 |

Para los contribuyentes B y C, en ambos casos, pudieron utilizar el 100% de las contribuciones como rebaja en contra del IDPC, debido a que el impuesto determinado es inferior, ya que en caso contrario sólo se pueden rebajar las contribuciones con tope el monto del IDPC determinado, en ningún caso pudiendo solicitar devolución de la diferencia. Cabe mencionar, que los contribuyentes que deben pagar las respectivas contribuciones pueden utilizar como crédito en la medida que el monto se encuentre efectivamente pagado hasta el día de la presentación de la declaración de impuestos, es decir, hasta el 30 de abril de cada año.

Carga tributaria de los contribuyentes

Para efectos de este estudio, la carga tributaria corresponderá a la razón entre el impuesto de primera categoría determinado y los ingresos del año percibidos o devengados por cada contribuyente⁶⁷, es decir, representa la proporción de los recursos que una empresa o persona debe destinar de sus ingresos para cubrir el impuesto mencionado, esto se ve reflejado en la siguiente ecuación:

$$\text{Carga Tributaria} = \frac{\text{Impuesto de Primera Categoría Pagado (IDPC)}}{\text{Ingresos del año}}$$

Fuente: Elaboración Propia.

Las tablas N° 7, 8 y 9 presentan la carga tributaria de los contribuyentes A, B y C respectivamente entre el período 2015-2017, indicando para el primer caso una tasa que varía entre 2,78% - 4,04% y se puede interpretar que de los ingresos obtenidos como máximo paga 4% aproximadamente por concepto de impuesto a la renta, situación que sucede el último año, ya que los ingresos se mantuvieron estables, pero se elevó el tributo pagado derivado del aumento en la tasa del impuesto⁶⁸ y del avalúo fiscal de los terrenos, además, se observa que en el año 2016 la carga registra una disminución con respecto al año anterior, lo que se explica por el incremento en el nivel de ingresos, el que fue superior al aumento del impuesto pagado.

El contribuyente B, por otro lado, presenta un incremento constante de su carga impositiva, la que va desde 3,03% hasta un 5,84%, y se puede traducir que de los ingresos generados entre el periodo analizado solo paga como límite un 6% aproximadamente en impuesto, esto ocurre el último año ya que dichos ingresos disminuyeron un 17% y solo se elevó un 8,45% el tributo, ambos con respecto al año anterior, adicionalmente, cabe destacar que en el primer período a pesar que se obtuvo ingresos superiores que en años siguientes, la carga fue mínima, esto ocurre porque el impuesto liquidado fue muy bajo en comparación con los años restantes.

⁶⁷ Los ingresos considerados corresponden a las ventas realizadas por los contribuyentes.

⁶⁸ La tasa general del impuesto de primera categoría para el año 2016 corresponde a un 24% y para el año siguiente aumento a 25%.

Finalmente, el contribuyente C, al igual que el anterior, muestra un aumento continuo de la carga tributaria que bordea entre 1,81% - 4,71%, significando que a lo más paga alrededor de 5% en impuesto del total de ingresos adquiridos para los años en estudio, esta situación ocurre en el último periodo, a causa de una reducción considerable de los ingresos en un 21% mientras que el impuesto solo sube un 4% con respecto al año 2016. Este individuo durante el primer periodo registró el menor valor de carga tributaria de todos los sujetos investigados, debido a que el avalúo fiscal de los terrenos para esa fecha, corresponde a casi la mitad del valor del año siguiente, por consiguiente, el IDPC es pequeño en relación a los ingresos obtenidos.

En resumen, el contribuyente A durante el 2015-2017, es aquel que posee una menor carga tributaria ya que pondera un 3,21%, luego le sigue el contribuyente C con un 3,37% y finalmente el contribuyente B con un 4,45% siendo el que destina más dinero de sus ingresos para cumplir con sus obligaciones tributarias principales.

TABLA N° 7: Carga Tributaria del contribuyente A

| CONTRIBUYENTE A | | | | |
|------------------------|-------------------------|--------------|--------------|--------------|
| | | 2015 | 2016 | 2017 |
| (+) | IDPC | \$180.937 | \$268.714 | \$372.930 |
| (/) | Ingresos | \$6.467.513 | \$9.663.545 | \$9.222.441 |
| (=) | CARGA TRIBUTARIA | 2,80% | 2,78% | 4,04% |

TABLA N°8: Carga Tributaria del contribuyente B

| CONTRIBUYENTE B | | | | |
|------------------------|--------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| | | 2015 | 2016 | 2017 |
| (+) | IDPC | \$5.755.299 | \$6.197.756 | \$6.721.694 |
| (/) | Ingresos | \$190.152.975 | \$137.967.841 | \$115.056.846 |
| (=) | CARGA TRIBUTARIA⁶⁹ | 3,03% | 4,49% | 5,84% |

TABLA N°9: Carga Tributaria del contribuyente C

| CONTRIBUYENTE C | | | | |
|------------------------|-------------------------|---------------|---------------|---------------|
| | | 2015 | 2016 | 2017 |
| (+) | IDPC | \$4.065.584 | \$8.463.180 | \$8.779.462 |
| (/) | Ingresos | \$224.927.875 | \$235.722.534 | \$186.323.887 |
| (=) | CARGA TRIBUTARIA | 1,81% | 3,59% | 4,71% |

Carga Tributaria del Socio

La carga tributaria del socio, que para este estudio comprende personas naturales acogidas al régimen de renta presunta, corresponde al impuesto declarado a través del formulario N°22, el que en la sección de rentas afectas, se debe incorporar la base de la renta presunta, además se rebajan a la renta todas las contribuciones pagadas durante el año declarado, lo que da como resultado la base imponible anual de impuesto global complementario, este valor se lleva a una escala progresiva de tramos, resultando el IGC a pagar. Posteriormente, el IDPC pagado por la empresa sirve como crédito contra este tributo constituyendo una rebaja a dicho tributo. Finalmente, en la sección de impuesto anuales a la renta se incorpora el IDPC sobre

⁶⁹ Al multiplicar los ingresos por el porcentaje obtenido no da exactamente el impuesto pagado, esto es debido a la aproximación de los decimales.

rentas presuntas para obtener el impuesto adeudado. Las tablas N° 10, 11 y 12 resumen la determinación del IGC de los contribuyentes A, B y C respectivamente.

El contribuyente A durante los tres años analizados, su carga tributaria como socio es \$0.- debido a que la renta presumida de derecho se encuentra dentro del tramo exento del IGC, por lo que el crédito de primera categoría utilizado contra el impuesto global, se contrarresta con el IDPC determinado a nivel de empresa, dando como resultado un impuesto a la renta con valor \$0.

En cambio, el contribuyente B incorpora la renta presunta como una renta afecta a IGC y luego rebaja las contribuciones pagadas en el año correspondiente, lo que da como resultado un subtotal que será igual a la base imponible del IGC, una vez determinado el tributo, utiliza la totalidad del crédito por impuesto de primera categoría, generando un remanente de crédito que se contrarresta con el IDPC a pagar por la empresa, como este último es superior entonces el impuesto a la renta determinado es positivo en todo el período de análisis, pero no sufre grandes fluctuaciones de un año a otro.

Por último, el contribuyente C se encuentra en la misma situación que el sujeto anterior, ya que rebaja las contribuciones en su totalidad como crédito contra el IDPC, disminuyendo la base del IGC y, por ende, el impuesto determinado. Contra este impuesto emplea el crédito de primera categoría, dando origen al remanente de crédito que es consumido completamente por el IDPC, resultando en un impuesto a la renta por pagar en todos los años. Es notable que este tributo para el año 2016 aumento en un 250% en comparación al año 2015, esto es causado por el aumento considerable de la base imponible de renta presunta para ese año, lo que significa aplicar un gravamen superior en la escala progresiva del global. El tributo para el año siguiente se mantiene constante, porque no cambia abruptamente como lo explicado previamente.

TABLA N° 10: CARGA TRIBUTARIA DEL SOCIO A

| CONTRIBUYENTE A | | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|-------------------------|-------------------|--------------------|--------------------|
| (+) | Renta Presunta | \$804.164 | \$1.119.642 | \$1.491.721 |
| (-) | Contribuciones | \$- | \$- | \$- |
| (=) | Base IGC | \$804.164 | \$1.119.642 | \$1.491.721 |
| (+) | IGC | \$- | \$- | \$- |
| (-) | Crédito por IDPC | \$-180.937 | \$-268.714 | \$-372.930 |
| (=) | Remanente | \$-180.937 | \$-268.714 | \$-372.930 |
| (+) | IDPC | \$180.937 | \$268.714 | \$372.930 |
| (=) | IMPTO A LA RENTA | \$- | \$- | \$- |

TABLA N° 11: CARGA TRIBUTARIA DEL SOCIO B

| CONTRIBUYENTE B | | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|-------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| (+) | Renta Presunta | \$35.472.045 | \$36.398.043 | \$37.203.188 |
| (-) | Contribuciones | \$2.225.911 | \$2.537.774 | \$2.579.103 |
| (=) | Base IGC | \$33.246.134 | \$33.860.269 | \$34.624.085 |
| (+) | IGC | \$2.066.128 | \$2.082.796 | \$2.143.451 |
| (-) | Crédito por IDPC | \$-5.755.299 | \$-6.197.756 | \$-6.721.694 |
| (=) | Remanente | \$-3.689.171 | \$-4.114.960 | \$-4.578.243 |
| (+) | IDPC | \$5.755.299 | \$6.197.756 | \$6.721.694 |
| (=) | IMPTO A LA RENTA | \$2.066.128 | \$2.082.796 | \$2.143.451 |

TABLA N° 12: CARGA TRIBUTARIA DEL SOCIO C

| CONTRIBUYENTE C | | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|-------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| (+) | Renta Presunta | \$23.252.229 | \$40.778.133 | \$40.534.239 |
| (-) | Contribuciones | \$1.166.168 | \$1.323.572 | \$1.354.098 |
| (=) | Base IGC | \$22.086.061 | \$39.454.561 | \$39.180.141 |
| (+) | IGC | \$828.224 | \$2.900.806 | \$2.758.468 |
| (-) | Crédito por IDPC | \$-4.065.584 | \$-8.463.180 | \$-8.779.462 |
| (=) | Remanente | \$-3.237.360 | \$-5.562.374 | \$-6.020.994 |
| (+) | IDPC | \$4.065.584 | \$8.463.180 | \$8.779.462 |
| (=) | IMPTO A LA RENTA | \$828.224 | \$2.900.806 | \$2.758.468 |

4.3 Análisis de escenarios

Para medir el efecto que pudieran tener los contribuyentes al tributar en un régimen distinto al de renta presunta, se recopiló la documentación tributaria-contable de respaldo que mantienen los contribuyentes en estudio, principalmente, Libro de Compras y Ventas, Facturas de Proveedores, Facturas emitidas y Boletas de prestación de servicios de terceros; antecedentes que fueron analizados y tabulados, mostrando los gastos e ingresos reales que

tuvieron durante los años de análisis, para realizar la determinación de la base imponible afecta a impuesto en cada uno de los regímenes tributarios de renta efectiva en base a contabilidad completa y simplificada.

Los gastos corresponden a las compras anuales realizadas por los contribuyentes para realizar su actividad, lo que se detalla en el respectivo ítem, además de otros gastos en que incurren: honorarios, remuneraciones, arriendos y el concepto de depreciación en los contribuyentes “B” y “C”, debido a que, como se mencionó anteriormente, tienen activos fijos propios. Con respecto a la depreciación, el régimen de renta presunta en el que actualmente tributan no los obliga a llevar depreciación, por lo que el valor presentado por este concepto en las tablas N° 14 y 15, son datos que fueron calculados para el efecto de estudio y formar parte de la base imponible en los regímenes de renta efectiva con contabilidad completa (el cálculo se encuentra explicado en la determinación de la base imponible para el régimen general en base a contabilidad completa). Los ingresos corresponden a las ventas según la actividad que exploten, cuya descripción se detalló en la caracterización de los sujetos, además, de la venta ocasional de activos fijos en los contribuyentes que corresponda.

TABLA N° 13: Gastos e Ingresos del contribuyente A

| CONTRIBUYENTE A | | | |
|----------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| COMPRAS | 2015 | 2016 | 2017 |
| Gastos Generales | \$261.429 | \$- | \$28.144 |
| Repuestos y Accesorios | \$- | \$7.630 | \$- |
| Flete | \$167.145 | \$272.255 | \$218.075 |
| Servicios (Trilla, Arado, Otros) | \$1.457.133 | \$690.000 | \$600.000 |
| Insumos | \$854.500 | \$438.000 | \$953.000 |
| Semillas | \$331.765 | \$- | \$ |
| Herramientas | | \$47.143 | \$176.488 |
| TOTAL COMPRAS | \$3.071.972 | \$1.455.028 | \$1.975.707 |
| OTROS GASTOS | | | |
| Honorarios | \$60.000 | \$60.000 | \$60.000 |
| Arriendo | \$500.000 | \$500.000 | \$500.000 |
| TOTAL OTROS GASTOS | \$560.000 | \$560.000 | \$560.000 |
| VENTAS | | | |
| Arroz | \$6.467.513 | \$8.033.123 | \$9.222.441 |
| Trigo | \$- | \$1.630.422 | \$- |
| TOTAL VENTAS | \$6.467.513 | \$9.663.545 | \$9.222.441 |

Tabla N° 14: Gastos e Ingresos del contribuyente B

| CONTRIBUYENTE B | | | |
|----------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| COMPRAS | 2015 | 2016 | 2017 |
| Gastos Generales | \$10.671.125 | \$18.327.910 | \$14.704.641 |
| Combustible | \$3.180.407 | \$9.838.074 | \$9.448.962 |
| Repuestos y Accesorios | \$1.535.996 | \$2.503.872 | \$2.936.808 |
| Flete | \$4.596.612 | \$3.371.098 | \$348.900 |
| Servicios (Trilla, Arado, Otros) | \$19.833.936 | \$21.451.920 | \$26.767.900 |
| Insumos | \$9.923.392 | \$20.681.808 | \$19.377.171 |
| Semillas | \$19.071.113 | \$21.663.356 | \$9.336.000 |
| Herramientas | \$1.630.953 | \$3.951.824 | \$2.716.845 |
| Activo Fijo | \$4.090.939 | \$57.685.646 | \$104.442.571 |
| TOTAL COMPRAS | \$74.534.473 | \$159.475.508 | \$190.079.798 |
| OTROS GASTOS | | | |
| Remuneraciones e Imposiciones | \$3.596.183 | \$3.899.879 | \$4.093.805 |
| Honorarios | \$5.500.000 | \$5.500.000 | \$5.500.000 |
| Depreciación | \$184.676 | \$4.577.938 | \$6.237.274 |
| TOTAL OTROS GASTOS | \$9.280.859 | \$13.977.817 | \$15.831.079 |
| VENTAS | | | |
| Arroz | \$178.645.975 | \$117.339.620 | \$95.116.458 |
| Maravilla | \$- | \$714.000 | \$9.646.478 |
| Animales | \$2.007.000 | \$22.573.885 | \$10.293.910 |
| Activo Fijo | \$9.500.000 | \$2.340.336 | \$- |
| TOTAL VENTAS | \$190.152.975 | \$137.967.841 | \$115.056.846 |

TABLA N° 15: Gastos e Ingresos del contribuyente C

| CONTRIBUYENTE C | | | |
|----------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| COMPRAS | 2015 | 2016 | 2017 |
| Gastos Generales | \$1.735.367 | \$951.937 | \$1.454.165 |
| Combustible y Lubricantes | \$12.183.087 | \$10.126.471 | \$19.563.172 |
| Repuestos y Accesorios | \$2.596.725 | \$1.271.733 | \$4.181.722 |
| Flete | \$9.604.045 | \$12.887.867 | \$15.647 |
| Servicios (Trilla, Arado, Otros) | \$14.480.000 | \$19.805.925 | \$28.695.042 |
| Insumos | \$12.280.915 | \$24.154.272 | \$13.321.271 |
| Semillas | \$41.773.889 | \$9.834.682 | \$50.107.406 |
| Herramientas | \$77.176 | \$280.420 | \$2.123.255 |
| Activo Fijo | \$53.592.966 | \$38.955.744 | \$7.534.775 |
| Animales | \$3.705.763 | \$3.894.450 | \$17.450.000 |
| TOTAL COMPRAS | \$152.029.933 | \$122.163.501 | \$144.446.455 |
| OTROS GASTOS | | | |
| Remuneraciones e Imposiciones | \$12.743.190 | \$13.123.779 | \$13.373.131 |
| Honorarios | \$3.060.000 | \$3.060.000 | \$3.060.000 |
| Depreciación | \$2.444.671 | \$9.231.173 | \$10.860.996 |
| TOTAL OTROS GASTOS | \$18.247.861 | \$25.414.952 | \$27.294.127 |
| VENTAS | | | |
| Arroz | \$201.312.565 | \$224.129.932 | \$182.263.587 |
| Trigo | \$- | \$3.709.332 | \$- |
| Animales | \$5.615.310 | \$7.883.270 | \$4.060.300 |
| Activo Fijo | \$18.000.000 | \$- | \$- |
| TOTAL VENTAS | \$224.927.875 | \$235.722.534 | \$186.323.887 |

Comparación de los regímenes tributarios

A partir de las tablas anteriores que presentaban los ingresos y gastos reales de los contribuyentes⁷⁰, primero, se ha simulado la base imponible de cada uno de los regímenes, presentando su cálculo en las tablas N° 16,17 y 18 para el régimen de tributación simplificada, tablas N° 19,20 y 21 para los regímenes en base a renta efectiva con contabilidad completa. Finalmente, con el fin de establecer la diferencia entre los regímenes y medir el efecto que

⁷⁰ Excepto por la depreciación, como se explicó anteriormente esta se calculó adicionalmente para los regímenes de renta efectiva en base a contabilidad completa.

puedan tener, en las tablas N° 22,23 y 24 se encuentra la comparación de la diferencia de IDPC entre los regímenes.

Renta Presunta

Para la determinación del IDPC se han tomado los datos de las tablas N° 4 a 6 “Determinación de la renta presunta” de cada contribuyente.

Tributación Simplificada

Cabe recordar que este régimen determina su base imponible en función del flujo de caja del contribuyente, es decir, considerando ingresos percibidos y gastos pagados, permitiendo rebajar una presunción de gastos equivalente al 0,5% de los ingresos, teniendo presente las consideraciones abordadas en el capítulo 3.3.1.2.2. En la determinación de la base imponible de cada contribuyente, se han tomado los siguientes supuestos⁷¹ de cada contribuyente los cuales están explicados en los párrafos siguientes. Los egresos considerados para los contribuyentes se encuentran detallados en las tablas N° 13, 14 y 15 abarcando los ítems de compras y otros gastos. Para los ingresos se encuentran en el ítem de ventas de las mismas tablas.

“Contribuyente A”: Los ingresos y egresos de cada año se ha considerado que todas las cantidades pagadas y recibidas se han realizado en efectivo, cuyo detalle se encuentra en la tabla N° 16.

“Contribuyente B”: Su base imponible se detalla en la tabla N° 17 en lo que se ha considerado que las compras han sido pagadas 80% en efectivo y el 20% restante se paga en el mes de mayo, que es cuando ocurre la cosecha, lo que quiere decir, que el contribuyente tiene la solvencia necesaria para pagar las deudas con los proveedores, además, en dicho mes se paga la totalidad de las compras realizadas en efectivo a excepción de la adquisición de activo fijo (correspondiente a una maquinaria), que es pagada a crédito, en 24 cuotas iguales, debido a la magnitud de la envergadura de las inversiones. En los ingresos se consideró que

⁷¹ Los supuestos son en base a lo obtenido en las entrevistas con los empresarios, mayoritariamente se separan en meses, por lo que el monto de compras y ventas de cada contribuyente es la sumatoria de los meses en que tuvieron actividad, por lo que el flujo de caja se separa de la misma forma, por lo que para efectos del estudio solo se ha detallado en montos anuales.

se empiezan a percibir después del tercer mes en que se efectuó la venta acreditada con factura, percibiéndose a su vez cada tres meses, excepto, de una venta que se percibe cada 2 meses.

“Contribuyente C”: La base imponible se detalla en la tabla N° 18 en la que se ha supuesto que las compras han sido pagadas 70% en efectivo y el otro 30% al igual que el contribuyente B se paga en el mes de mayo, que es donde se paga la totalidad de las compras en efectivo, al igual que las generadas en el mismo mes, excepto en la adquisición de activo fijo, que estos se pagan a crédito en 36 cuotas iguales. En los ingresos se ha supuesto que se perciben, al igual que el Contribuyente B, desde el tercer mes y percibiéndose a su vez cada 3 y 2 meses según como se haya determinado la venta.

TABLA N° 16: Base Imponible Régimen Tributación Simplificada Contribuyente A

| CONTRIBUYENTE A | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|
| (+) Total Ingresos | \$6.467.513 | \$9.663.545 | \$9.222.441 |
| (-) Total Egresos | \$3.631.972 | \$2.015.028 | \$2.535.707 |
| Gastos no documentados | | | |
| Mínimo 1 UTM | \$44.955 | \$46.183 | \$46.972 |
| Tope Max 15 UTM | \$674.325 | \$692.745 | \$704.580 |
| 0,50% | \$32.338 | \$48.318 | \$46.112 |
| (-) Total Gastos no documentados | \$44.955 | \$48.318 | \$46.972 |
| (=) Base Imponible | \$2.790.586 | \$7.600.199 | \$6.639.762 |

TABLA N° 17: Base Imponible Régimen Tributación Simplificada Contribuyente B

| CONTRIBUYENTE B | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|---------------------|----------------------|----------------------|
| (+) Total Ingresos | \$91.004.720 | \$176.233.286 | \$133.940.260 |
| (-) Total Egresos | \$71.369.612 | \$172.940.210 | \$116.475.047 |
| Gastos no documentados | | | |
| Mínimo 1 UTM | \$44.955 | \$46.183 | \$46.972 |
| Tope Max 15 UTM | \$674.325 | \$692.745 | \$704.580 |
| 0,50% | \$455.024 | \$881.166 | \$669.701 |
| (-) Total Gastos no documentados | \$455.024 | \$692.745 | \$669.701 |
| (=) Base Imponible | \$19.180.084 | \$2.600.331 | \$16.795.512 |

TABLA N° 18: Base Imponible Régimen Tributación Simplificada Contribuyente C

| CONTRIBUYENTE C | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|----------------------|----------------------|----------------------|
| (+) Total Ingresos | \$180.280.840 | \$171.207.203 | \$172.477.195 |
| (-) Total Egresos | \$130.003.474 | \$142.719.079 | \$128.346.991 |
| Gastos no documentados | | | |
| Mínimo 1 UTM | \$44.955 | \$46.183 | \$46.972 |
| Tope Max 15 UTM | \$674.325 | \$692.745 | \$704.580 |
| 0,50% | \$901.404 | \$856.036 | \$862.386 |
| (-) Total Gastos no documentados | \$674.325 | \$692.745 | \$704.580 |
| (=) Base Imponible | \$49.603.041 | \$27.795.379 | \$43.425.624 |

Régimen General Contabilidad Completa

Para el año 2015 y 2016 se considera el régimen general con FUT y el año 2017 a los regímenes renta atribuida y parcialmente integrado. La base imponible, es decir la RLI del ejercicio, se ha considerado que es igual a la utilidad del ejercicio, no teniendo agregados ni deducciones que imputar, ya que ésta se determinó en virtud de lo establecido en los artículos N° 29 al 33 de la LIR. La utilidad del ejercicio, por temas de gestión y que no se contaba con los respectivos balances tributarios de 8 columnas, se ha determinado a través de estados de resultados, los cuales se presentan en las tablas N° 19, 20 y 21.

Para el estado de resultados se ha ocupado los valores de las tablas N° 13,14 y 15. Las ventas corresponden a su valor totalizado. En el costo de venta corresponde a los conceptos de repuestos y accesorios, flete, servicios, herramientas, insumos y semillas que se relacionan directamente con la actividad. Para los gastos de administración y ventas se considera los conceptos de combustible, gastos generales, remuneraciones, honorarios y depreciación, donde en esta última para obtener su valor, a los activos fijos de cada contribuyente se le ha depreciado según la tabla “de vida útil de los bienes físicos del activo inmovilizado” emitida por el SII usando la vida útil normal, y la nómina de bienes según actividades de la agricultura y activos genéricos.

TABLA N° 19: Estado de Resultado Contribuyente A

| CONTRIBUYENTE A | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Ventas | \$6.467.513 | \$9.663.545 | \$9.222.441 |
| Costo de Venta | \$2.810.543 | \$1.407.885 | \$1.799.219 |
| Utilidad Bruta | \$3.656.970 | \$8.255.660 | \$7.423.222 |
| G.A.V | \$821.429 | \$607.143 | \$736.488 |
| Utilidad Neta | \$2.835.541 | \$7.648.517 | \$6.686.734 |

TABLA N° 20: Estado de Resultado Contribuyente B

| CONTRIBUYENTE B | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| Ventas | \$190.152.975 | \$137.967.841 | \$115.056.846 |
| Costo de Venta | \$55.056.006 | \$71.120.006 | \$58.546.816 |
| Utilidad Bruta | \$135.096.969 | \$66.847.835 | \$56.510.030 |
| G.A.V | \$24.668.387 | 44.647.673 | \$42.921.490 |
| Utilidad Neta | \$110.428.582 | \$22.200.162 | \$13.588.540 |

TABLA N° 21: Estado de Resultado Contribuyente C

| CONTRIBUYENTE C | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------|----------------------|----------------------|---------------------|
| Ventas | \$224.927.875 | \$235.722.534 | \$186.323.887 |
| Costo de Venta | \$78.216.025 | \$66.963.166 | \$94.262.621 |
| Utilidad Bruta | \$146.711.850 | \$168.759.368 | \$92.061.266 |
| G.A.V | \$34.763.040 | \$37.765.093 | \$52.493.186 |
| Utilidad Neta | \$111.948.810 | \$130.994.275 | \$39.568.080 |

En las tablas presentadas a continuación N° 22,23 y 24 se encuentra el IDPC calculado en cada uno de los regímenes según la base imponible determinada a través de los datos anteriores. El IDPC se ha calculado según las tasas generales que rigen en el año comercial correspondiente, 22,5% para el año 2015; 24% para el año 2016; 25% para el 2017 y 25,5% para el régimen semi integrado del mismo año. Al impuesto, según lo permite la norma legal, se le han rebajado las contribuciones del ejercicio, como tope el IDPC, la diferencia se puede imputar como gasto, sin embargo, tal situación no ocurre en los sujetos de estudio. Cabe mencionar que para el régimen simplificado como la base imponible se determina según los ingresos y egresos, las contribuciones se han considerado como gasto para los contribuyentes que han realizado este desembolso.

TABLA N° 22: IDPC según regímenes del contribuyente A

| CONTRIBUYENTE A | | | | | |
|------------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------|------------------------|-----------------------|
| 2015 | | Renta Presunta | Simplificada | Régimen General | |
| | Base Imponible | \$804.164 | \$1.415.912 | \$2.835.541 | |
| | IDPC (22,5%) | \$180.937 | \$318.580 | \$637.997 | |
| | Créditos | \$- | \$- | \$- | |
| | IDPC A PAGAR | \$180.937 | \$318.580 | \$637.997 | |
| 2016 | | Renta Presunta | Simplificada | Régimen General | |
| | Base Imponible | \$1.119.642 | \$7.600.199 | \$7.648.517 | |
| | IDPC (24%) | \$268.714 | \$1.824.048 | \$1.835.644 | |
| | Créditos | \$- | \$- | \$- | |
| | IDPC A PAGAR | \$268.714 | \$1.824.048 | \$1.835.644 | |
| 2017 | | Renta Presunta | Simplificada | Renta Atribuida | Semi Integrado |
| | Base Imponible | \$1.491.721 | \$6.639.762 | \$6.686.734 | \$6.686.734 |
| | IDPC (25%)/(25,5%) | \$372.930 | \$1.659.941 | \$1.671.684 | \$1.705.117 |
| | Créditos | \$- | \$- | \$- | \$- |
| | IDPC A PAGAR | \$372.930 | \$1.659.941 | \$1.671.684 | \$1.705.117 |

TABLA N° 23: IDPC según regímenes del contribuyente B

| CONTRIBUYENTE B | | | | | |
|------------------------|--|-----------------------|---------------------|------------------------|-----------------------|
| 2015 | Base Imponible IDPC (22,5%) Créditos(Contribuciones) IDPC A PAGAR | Renta Presunta | Simplificada | Régimen General | |
| | | \$35.472.045 | \$19.180.084 | \$110.428.582 | |
| | | \$7.981.210 | \$4.315.519 | \$24.846.431 | |
| | | \$2.225.911 | \$ - | \$2.225.911 | |
| | | \$5.755.299 | \$4.315.519 | \$22.620.520 | |
| 2016 | Base Imponible IDPC Créditos(Contribuciones) IDPC A PAGAR | Renta Presunta | Simplificada | Régimen General | |
| | | \$36.398.043 | \$2.600.331 | \$22.200.162 | |
| | | \$8.735.530 | \$624.079 | \$5.328.039 | |
| | | \$2.225.911 | \$- | \$2.537.774 | |
| | | \$6.509.619 | \$624.079 | \$2.790.265 | |
| 2017 | Base Imponible IDPC (25%) (25,5%) Créditos(Contribuciones) IDPC A PAGAR | Renta Presunta | Simplificada | Renta Atribuida | Semi Integrado |
| | | \$37.203.188 | \$16.795.512 | \$13.588.540 | \$13.588.540 |
| | | \$9.300.797 | \$4.198.878 | \$3.397.135 | \$3.465.078 |
| | | \$2.579.103 | \$- | \$2.579.103 | \$2.579.103 |
| | | \$6.721.694 | \$4.198.878 | \$818.032 | \$885.975 |

TABLA N° 24: IDPC según regímenes del contribuyente C

| CONTRIBUYENTE C | | | | | |
|------------------------|---|-----------------------|---------------------|------------------------|-----------------------|
| 2015 | Base Imponible IDPC (22,5%) Créditos (Contribuciones) IDPC A PAGAR | Renta Presunta | Simplificada | Régimen General | |
| | | \$23.252.229 | \$49.603.041 | \$111.948.810 | |
| | | \$5.231.752 | \$11.160.684 | \$28.904.398 | |
| | | \$1.166.168 | \$- | \$1.166.168 | |
| | | \$4.065.584 | \$11.160.684 | \$24.022.314 | |
| 2016 | Base Imponible IDPC (24%) Créditos (Contribuciones) IDPC A PAGAR | Renta Presunta | Simplificada | Régimen General | |
| | | \$40.778.133 | \$27.795.379 | \$130.994.275 | |
| | | \$9.786.752 | \$6.670.891 | \$31.438.626 | |
| | | \$1.323.572 | \$- | \$1.323.572 | |
| | | \$8.463.180 | \$6.670.891 | \$30.115.054 | |
| 2017 | Base Imponible IDPC (25%) (25,5%) Créditos (Contribuciones) IDPC A PAGAR | Renta Presunta | Simplificada | Renta Atribuida | Semi Integrado |
| | | \$40.534.239 | \$43.425.624 | \$39.568.080 | \$39.568.080 |
| | | \$10.133.560 | \$10.856.406 | \$9.892.020 | \$10.089.860 |
| | | \$1.354.098 | \$- | \$1.354.098 | \$1.354.098 |
| | | \$8.779.462 | \$10.856.406 | \$8.537.922 | \$8.735.762 |

La diferencia de IDPC entre el régimen de renta presunta y los otros regímenes, según cada contribuyente en estudio, es presentada a través de las tablas N° 25, 26 y 27 las cuales fueron formuladas a través de los datos anteriores. El objetivo es definir la conveniencia de cada régimen según los resultados obtenidos según su carga tributaria.

Para la interpretación de dichas tablas, en la fila diferencia de régimen se registran valores positivos cuando se genera un aumento en el pago del IDPC en comparación con el impuesto realmente pagado en renta presunta y con un valor negativo cuando el IDPC en los otros regímenes simulados es menor al calculado en la presunción.

“Contribuyente A”: Al observar la tabla N° 25, las diferencias en todos los años y regímenes quedan positivas, lo que quiere decir, que en renta presunta paga un menor impuesto con respecto a los otros regímenes, en los que las diferencias se vuelven significativas en temas de carga tributaria. Por lo que, a partir de lo analizado, el régimen en el cual está actualmente es el más favorable para el contribuyente, por lo que se puede recomendar que debiera permanecer en él, debido a que la carga tributaria y los costos implicados en ello son menores.

“Contribuyente B”: Al comparar con el régimen de tributación simplificada se puede observar que en todos los años se produce un menor pago de impuesto en relación a renta presunta, considerando que la suma acumulada del impuesto pagado en el régimen actual corresponde a \$18.674.749 y en el simplificado corresponde a \$9.138.476, dejando una diferencia de \$9.536.273 a favor del régimen de tributación simplificada. En cuanto, al régimen general, en el año 2015 las diferencias son a favor de renta presunta, posteriormente en el año 2016 la diferencia es a favor del régimen general, sin embargo, al tomar la suma acumulada de los impuestos pagados en los dos primeros años hay una diferencia de \$13.457.729, lo que significa un mayor pago en el régimen general. Por otro lado, en el año 2017 en ambos regímenes generales se obtuvo un pago menor de IDPC, lo que dice indicar que al tributar por lo que realmente percibe el contribuyente, el impuesto es menor a la presunción, lo que podría ocurrir en los años siguientes si se mantuvieran las mismas condiciones del año 2017. Por lo tanto, si estas condiciones se cumplen, tal cual como se determinó la base imponible del régimen simplificado, lo más favorable para el contribuyente es realizar un cambio del sistema impositivo al régimen de tributación simplificada, para

reducir los costos de cumplimiento de la obligación tributaria, además que el ahorro de impuesto que generaría se puede utilizar para reinvertirlo en sus actividades agrícolas.

“Contribuyente C”. En forma excepcional, solo en el año 2016 del régimen de tributación simplificada presenta un menor pago de impuesto en comparación con renta presunta, sin embargo, las sumas acumuladas de impuestos dan una diferencia de \$7.379.756 a favor de renta presunta y esta diferencia aumenta más en comparación al régimen general que es de \$41.564.905, aunque en el año 2017 presente un menor pago de impuestos. Sin embargo, por lo que, si en estos momentos el contribuyente decidiera acogerse a renta atribuida o semi integrado sería una desventaja para él, en el sentido de que aumentaría su carga tributaria, considerando la suma acumulada de los años en estudio, teniendo que incurrir en mayores costos para cumplir su obligación tributaria, ya sea en tiempo y recursos. También, se debe tener en consideración que este contribuyente como se ha mencionado anteriormente, se encuentra en el límite de requisitos de ingresos, lo que hace aumentar su probabilidad en que a futuro los pueda incumplir, por lo que no podría seguir permaneciendo en el régimen, situación que se puede dar si no lleva un control de los ingresos y egresos, por lo que estos se pueden generar en forma descontrolada. Por lo tanto, si obligatoriamente deba salirse del régimen de renta presunta, se puede recomendar el régimen simplificado debido a que fue el que presentó la menor diferencia de impuesto, teniendo en consideración que se deben cumplir las condiciones tal cual de como se ha simulado.

TABLA N° 25: Diferencia de impuesto según regímenes del contribuyente A

| CONTRIBUYENTE A | | | | | | |
|------------------------|---------------------------|-----------------------|--------------------|------------------------------|--------------------|--------------------|
| | | Renta Presunta | 14 TER A) | Contabilidad Completa | | |
| | | | | FUT | 14 A) | 14 B) |
| 2015 | IDPC Determinado | \$180.937 | \$627.882 | \$637.997 | | |
| | Diferencia Régimen | | \$446.945 | \$457.060 | | |
| 2016 | IDPC Determinado | \$268.714 | \$1.824.048 | \$1.835.644 | | |
| | Diferencia Régimen | | \$1.555.334 | \$1.566.930 | | |
| 2017 | IDPC Determinado | \$372.930 | \$1.659.941 | | \$1.671.684 | \$1.705.117 |
| | Diferencia Régimen | | \$1.287.011 | | \$1.298.753 | \$1.332.187 |

TABLA N° 26: Diferencia de impuesto según regímenes del contribuyente B

| CONTRIBUYENTE B | | | | | | |
|------------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------|------------------------------|---------------------|---------------------|
| | | Renta Presunta | 14 TER A) | Contabilidad Completa | | |
| | | | | FUT | 14 A) | 14 B) |
| 2015 | IDPC Determinado | \$5.755.299 | \$4.315.519 | \$22.620.520 | | |
| | Diferencia Régimen | | \$-1.439.780 | \$16.865.221 | - | - |
| 2016 | IDPC Determinado | \$6.197.756 | \$624.079 | \$2.790.265 | | |
| | Diferencia Régimen | | \$-5.573.677 | \$-3.407.491 | - | - |
| 2017 | IDPC Determinado | \$6.721.694 | \$4.198.878 | | \$818.032 | \$885.975 |
| | Diferencia Régimen | | \$-2.522.816 | | \$-5.903.662 | \$-5.835.719 |

TABLA N° 27: Diferencia de impuesto según regímenes del contribuyente C

| CONTRIBUYENTE C | | | | | | |
|------------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------|------------------------------|-------------------|------------------|
| | | Renta Presunta | 14 TER A) | Contabilidad Completa | | |
| | | | | FUT | 14 A) | 14 B) |
| 2015 | IDPC Determinado | \$4.065.584 | \$11.160.684 | \$24.022.314 | | |
| | Diferencia Régimen | | \$7.095.100 | \$19.956.731 | | |
| 2016 | IDPC Determinado | \$8.463.180 | \$6.670.891 | \$30.115.054 | | |
| | Diferencia Régimen | | \$-1.792.289 | \$21.651.874 | | |
| 2017 | IDPC Determinado | \$8.779.462 | \$10.856.406 | | \$8.537.922 | \$8.735.762 |
| | Diferencia Régimen | | \$2.076.944 | | \$-241.540 | \$-43.699 |

Comparación de la carga tributaria a nivel de socio

A fin de comparar la carga tributaria a nivel de dueño o socio, se ha realizado la comparación del impuesto a la renta a pagar o devolución, según corresponda, entre los regímenes de tributación, considerando que es persona natural y le recae la responsabilidad de los impuestos de la empresa, además de los personales. Las tablas correspondientes N°28, 29 y 30 presentan básicamente los conceptos que deben declarar en el formulario N°22 del contribuyente.

Para definir el impuesto a la renta correspondiente, la determinación se ha realizado, primero, imputando las rentas afectas al IGC la que corresponde a la atribución de la base imponible en los regímenes de renta presunta, tributación simplificada y renta atribuida. Para el régimen general en los años 2015 y 2016 y el régimen semi integrado, la base imponible

corresponderá a lo que hayan realizado como retiro, en lo que se ha supuesto que el monto retirado es con tope del límite exento del IGC (13,5 UTA). Esto quiere decir que, cuando no se aplica el concepto de atribución, el contribuyente puede controlar su situación tributaria con el fin de minimizar su carga como socio o dueño de la empresa, con posterioridad

Después de determinar la BI anual del IGC se procede a imputar el crédito del IDPC generado, obteniéndose un pago o remanente al que posteriormente se le incorpora según corresponda el IDPC para determinar el resultado de impuesto a la renta final.

Cabe mencionar que en renta presunta como se observó en las tablas N°10 a 12, solo el Contribuyente A tuvo un impuesto a la renta de \$0, ya que el crédito contra el IGC se compensó con el IDPC. Sin embargo, en los otros dos contribuyentes el crédito fue insuficiente para cubrir con sus obligaciones tributarias.

“Contribuyente A”: Para los años 2015 y 2017 del régimen de tributación simplificada el impuesto a la renta es \$0, esto ocurre debido a que la base imponible del IGC para esas fechas se encuentran dentro del tramo exento, por lo que el IDPC generado que debe pagar se compensa con su crédito, esta situación cambia solo el año 2016, porque la BI del IGC supera el tramo exento en \$118.553, esto provoca que el impuesto a la renta a pagar sea de \$4.742, ya que el crédito por IDPC es insuficiente para cubrir este impuesto final. Por otro lado, en aquellos regímenes en los que la base imponible corresponde a retiros (régimen general con FUT y semi integrado) se ha utilizado el supuesto que solo se retira el monto equivalente al límite exento de IGC, por lo que el impuesto a la renta es cero ya que se compensa el IDPC con el crédito que genera, esta situación de no pago en el régimen atribuido se mantiene, pero se debe a que la renta atribuida al socio para el año 2017 se encuentra dentro del tramo exento. Al comparar estos regímenes con renta presunta, se observa un aumento en la carga a nivel del socio, solo para el año 2016 del régimen simplificado ya que en los otros años el monto es cero en todos los regímenes.

“Contribuyente B”: El régimen de tributación simplificada en el año 2015 y 2017 presenta un impuesto a la renta a pagar debido a que la BI para esos años supera el tramo exento en \$11.897.374 y \$9.366.048 respectivamente, lo que origina dicho impuesto por un monto de \$595.746 y \$367.442, pero esta situación no aplica para el año intermedio puesto que el

monto afecto al IGC no supera los 13,5 UTA y el pago es \$0. Para el régimen con contabilidad completa como en el anterior contribuyente, cuya base imponible corresponde a retiros, se supone que es equivalente al monto del límite exento del IGC, razón por lo que el año 2015, 2016 y 2017 (Semi integrado) no existe pago por concepto de impuesto a la renta. Por el contrario, para el régimen de renta atribuida el impuesto a pagar es de \$239.163 porque la BI del IGC es de \$13.588.540, superando el tramo exento en \$5.979.076 dando origen al impuesto adeudado por \$239.163. Al comparar con renta presunta, en los años 2015 y 2017 el régimen simplificado presenta una menor carga impositiva para el socio por \$1.470.382 y \$1.776.009 respectivamente y para el año 2016 es cero. En contabilidad completa, el año 2015, 2016 y 2017 (régimen semi integrado) no se presenta carga tributaria para el socio y por ende presenta un beneficio ya que controla su situación tributaria a través de los retiros, no obstante, en el régimen atribuido se presenta una menor carga tributaria en comparación con su actual régimen por \$1.904.288.

“Contribuyente C”: En el régimen de tributación simplificada la base imponible queda afecta al IGC ya que esta supera el límite exento de 13, 5 UTA, en \$42.320.331, \$20.313.733 y \$35.816.160 respectivamente cada año, dejando un IGC de \$5.476.936, \$1.264.036 y \$3.708.676 respectivamente, por lo que el crédito de IDPC no alcanza a cubrir la totalidad de los impuestos finales, dejando un impuesto a la renta a pagar que al realizar la comparación con lo realmente pagado en renta presunta, en el año 2015 y 2017 se obtiene una diferencia \$4.918.712 y \$950.208 respectivamente a favor de presunta, demostrando que la carga tributaria como socio es mayor en el régimen simplificado. En contabilidad completa, en el régimen de renta atribuida se presenta un pago de impuesto a la renta debido a que a la atribución queda afecta al IGC superando el límite exento en \$31.958.616 y el crédito por IDPC no es suficiente para cubrir los impuestos finales, por lo que se genera una mayor carga tributaria para el socio. Sin embargo, en el régimen general de los años 2015 y 2016 y semi integrado en el 2017 la base imponible corresponde al tope del límite exento de 13,5 UTA por lo que no existirá IGC y el crédito de IDPC se compensa a sí mismo, por lo que la carga tributaria como socio o dueño solo corresponderá a lo pagado como empresa, sin embargo, si se realizan retiros superiores al monto límite mencionado se generará una mayor carga como socio.

TABLA N° 28: CARGA TRIBUTARIA DEL SOCIO A

| CONTRIBUYENTE B | | Tributación Simplificada | | | Contabilidad Completa | | | |
|-----------------|-------------------------|--------------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|---------------------|--------------------|---------------------|
| | | 2015 | 2016 | 2017 | 2015 | 2016 | 2017 | |
| | | | | | | | Renta Atribuida | Semi Integrado |
| (+) | Base Imponible | \$2.790.586 | \$7.600.199 | \$6.639.762 | \$7.282.710 | \$7.481.646 | \$6.686.734 | \$7.609.464 |
| (=) | Base IGC | \$2.790.586 | \$7.600.199 | \$6.639.762 | \$7.282.710 | \$7.481.646 | \$6.686.734 | \$7.609.464 |
| (+) | IGC | \$- | 4.742- | \$- | \$- | \$- | \$0 | \$- |
| (-) | Crédito por IDPC | \$-627.882 | \$-1.824.048 | \$-1.659.941 | \$-637.997 | \$-1.835.644 | \$-1.671.684 | \$-1.705.117 |
| (=) | Remanente | \$-627.882 | \$-1.819.306 | \$-1.659.941 | \$-637.997 | \$-1.835.644 | \$1.671.684 | \$-1.705.117 |
| (+) | IDPC | \$627.882 | \$1.824.048 | \$1.659.941 | \$637.997 | \$1.835.644 | \$1.671.684 | \$1.705.117 |
| (=) | IMPTO A LA RENTA | \$- | \$4.742 | \$- | \$- | \$- | \$ | \$- |

TABLA N° 29: CARGA TRIBUTARIA DEL SOCIO B

| CONTRIBUYENTE B | | Tributación Simplificada | | | Contabilidad Completa | | | |
|-----------------|-------------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|-----------------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| | | 2015 | 2016 | 2017 | 2015 | 2016 | 2017 | |
| | | | | | | | Renta Atribuida | Semi Integrado |
| (+) | Base Imponible | \$19.180.084 | \$2.600.331 | \$16.795.512 | \$7.282.710 | \$7.481.646 | \$13.588.540 | \$7.609.464 |
| (=) | Base IGC | \$19.180.084 | \$2.600.331 | \$16.975.512 | \$7.282.710 | \$7.481.646 | \$13.588.540 | \$7.609.464 |
| (+) | IGC | \$595.746 | \$- | \$367.442 | \$- | \$- | \$239.163 | \$- |
| (-) | Crédito por IDPC | \$-4.315.519 | \$-624.079 | \$-4.198.878 | \$-26.082.714 | \$-10.151.030 | \$-818.032 | \$-1.740.851 |
| (=) | Remanente | \$-3.745.413 | \$-624.079 | \$-3.831.436 | \$-26.082.714 | \$-10.151.030 | \$-578.869 | \$-1.740.851 |
| (+) | IDPC | \$4.315.519 | \$624.079 | \$4.198.878 | \$26.082.714 | \$10.151.030 | \$818.032 | \$1.740.851 |
| (=) | IMPTO A LA RENTA | \$595.746 | \$- | \$367.442 | \$- | \$- | \$239.163 | \$- |

TABLA N° 30: CARGA TRIBUTARIA DEL SOCIO

| CONTRIBUYENTE C | | Tributación Simplificada | | | Contabilidad Completa | | | |
|-----------------|-------------------------|--------------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| | | 2015 | 2016 | 2017 | 2015 | 2016 | 2017 | |
| | | | | | | | Renta Atribuida | Semi Integrado |
| (+) | Base Imponible | \$49.603.041 | \$27.795.379 | \$43.425.624 | \$7.282.710 | \$7.481.646 | \$39.568.080 | \$7.609.464 |
| (=) | Base IGC | \$49.603.041 | \$27.795.379 | \$43.425.624 | \$7.282.710 | \$7.481.646 | \$39.568.080 | \$7.609.464 |
| (+) | IGC | \$5.476.936 | \$1.264.036 | \$3.708.676 | \$- | \$- | \$2.821.441 | \$- |
| (-) | Crédito por IDPC | \$-11.160.684 | \$-6.670.891 | \$-10.856.406 | \$-27.738.230 | \$-33.079.088 | \$-8.537.922 | \$-8.735.762 |
| (=) | Remanente | \$-5.683.748 | \$-5.406.855 | \$-7.147.729 | \$-27.738.230 | \$-33.079.088 | \$-8.716.481 | \$-8.735.762 |
| (+) | IDPC | \$11.160.684 | \$6.670.891 | \$10.856.406 | \$27.738.230 | \$33.079.088 | \$8.537.922 | \$8.735.762 |
| (=) | IMPTO A LA RENTA | \$5.476.936 | \$1.264.036 | \$3.708.676 | \$- | \$- | \$2.821.441 | \$- |

Capítulo V: Conclusiones y recomendaciones finales.

El sistema tributario ha sufrido constantes modificaciones a través de reformas que buscan alcanzar ciertos objetivos, como la entrada en vigencia de la ley N° 20.780 que tuvo como propósito aumentar la carga tributaria para recaudar recursos destinados a financiar gastos estatales, implementar medidas que permitan disminuir la evasión y elusión de impuestos, además mejorar la distribución de los ingresos recaudados buscando fomentar el principio de equidad tributaria, entre otros. Posteriormente, mediante la ley N° 20.899 se pretendía simplificar el sistema y se incorporan otras disposiciones legales, con la finalidad de confirmar si cumplió con los objetivos propuestos previamente descritos.

Sin embargo, el actual sistema atenta contra el principio de la simplicidad, ya que existen dos regímenes generales y otros especiales para pequeños y medianos contribuyentes, es decir, existen muchas opciones para determinar el IDPC, volviéndolo un sistema complejo ya que entorpece la comprensión y cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esto repercute en forma indirecta en los contribuyentes, debido a que genera altos costos de cumplimiento tributario y para el Fisco, un mayor desembolso de recursos destinados a la verificación de la correcta obligación tributaria. Este aumento en el costo de cumplimiento del contribuyente, se ve reflejado principalmente en la mayor capacitación que requiere el personal encargado de la contabilidad, nuevas asesorías requeridas, además de las actualizaciones o adquisiciones que se deben realizar a las soluciones informáticas, las que deben cumplir con los nuevos requerimientos establecidos.

El propósito de este estudio fue aportar a los contribuyentes mediante la exposición y análisis de las distintas opciones disponibles en el sistema tributario chileno, realizando la comparación de la carga impositiva en cada uno de ellos por medio de casos de estudio de tres contribuyentes agrícolas pertenecientes a la ciudad de Parral, que se encuentran acogidos al régimen de renta presunta, donde se confronta el impuesto realmente pagado como empresa y del socio en calidad de dueño, frente al tributo determinado en otros regímenes.

Cada contribuyente analizado presenta una situación financiera distinta, con niveles de ventas, compras, gastos y activos fijos diferentes, por lo que, al determinar su carga tributaria

a nivel de empresa, la comparación entre los regímenes se pudo establecer que para el contribuyente A y C el régimen más idóneo corresponde a renta presunta, recomendando su permanencia, mientras que para el contribuyente B corresponde a tributación simplificada. Lo anterior, siempre que se mantengan los supuestos y condiciones de pago indicadas por los contribuyentes, de esta forma, dicho cambio de régimen implica un ahorro de recursos que pueden destinarse a invertir en la actividad que explota.

Si el contribuyente voluntariamente decide acogerse al régimen mencionado, puede hacerlo informando previamente al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que realiza el cambio, además debe tener presente que existen registros obligatorios que debe llevar, como el libro Caja donde se registran de manera cronológica el flujo de ingresos y egresos en las operaciones que realicen. En cambio, si los contribuyentes optan por el régimen general de tributación, obligatoriamente tendrán que llevar los Libros Diario, Mayor, de Inventarios y Balance, y los Registros de Rentas Empresariales: RAP (para el régimen de renta atribuida), RAI (para el régimen semi integrado), REX, DDAN y SAC; adicional a los libros auxiliares como: libro de ventas diarias, de remuneraciones, de impuestos retenidos; en la medida que sean obligatorios para ellos.

Además, deben considerar que, al realizar la comparación de la carga tributaria como empresa, a nivel de primera categoría, en términos generales de renta efectiva se determinó un mayor tributo a diferencia que al de renta presunta, sin embargo, a nivel de dueño o socio, se podría ver disminuida la carga final dependiendo de la cantidad de retiros que efectúen los socios, debido a que se trabajó bajo supuestos que los retiros que realizaban los socios no superaran el máximo exento del IGC, 13,5 UTA, por lo que sobre ese monto se debe evaluar el efecto de la integración del impuesto de primera categoría en los impuestos finales.

Aunque actualmente los sujetos se encuentran acogidos al régimen de renta presunta, donde no están obligados a llevar contabilidad completa, se recomienda opcionalmente llevarla, debido a que pueden controlar su situación financiera y tributaria, y servir de respaldo frente a un requerimiento de justificación de inversiones por parte del Servicio de Impuestos Internos. Además, optativamente podrían llevar una planilla Excel con los costos en los que incurre en su actividad como: remuneraciones, insumos, servicios, etc. permitiéndoles tener cierto control del uso de sus recursos y una mejor toma de decisiones.

Finalmente, es necesario que se mantengan informados y preparados ante un eventual cambio del sistema tributario, ya que con fecha 23 de agosto del 2018, el Gobierno ingresó a trámite legislativo el proyecto de modernización tributaria, el que propone diversas modificaciones al actual régimen de renta presunta y a los demás sistemas de determinación de rentas de la primera categoría.

También se recomienda realizar una evaluación de cambio de régimen, ante una posible eliminación del régimen de renta presunta, debido que este sistema le cuesta cada año más de US\$300 millones al Fisco⁷², por lo que hay quienes proponen eliminarlo, debido a que el régimen es un sistema de tributación en el que no se paga impuestos por los ingresos que se recibe, sino por el valor de un activo. Además, economistas que promueven el fin del sistema aseguran que provoca inequidad tributaria y también hay un tema de justicia, ya que estos mismos mencionan que es injusto que personas que reciban la misma cantidad de ingresos paguen más impuestos, por lo que su eliminación es un principio de igualdad ante la ley, buscando un sistema simple y parejo, con tratamiento igualitario a todos los contribuyentes, todo esto basado en el principio de equidad horizontal.

⁷² Información extraída del Diario Financiero, con fecha 03.12.2018 “Renta Presunta: el cuestionado sistema que le cuesta cada año más de US\$ 300 millones al Fisco

Bibliografía

- AFIICH. (2009). Tributación de la actividad agrícola. *Manual de Consultas Tributarias*, 33-194.
- Cantallopis, J., Jorratt, M., & Scherman, D. (2007). *Equidad Tributaria en Chile. Un nuevo modelo para evaluar alternativas de reforma*. Documento de Trabajo. Banco Mundial.
- Contreras, H., & Gonzalez, L. (2009). *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*. Santiago: Cepet.
- Cuevas, A. (2014). Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984. *Revista de Estudios Tributarios*, (9), 9-48. Obtenido de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41075/42620>
- Fernández, F. (2002). El análisis de contenido como ayudametodológica para la investigación. *Ciencias Sociales*, 35-53.
- González, L. (2015). Reforma tributaria: modificación a la tributación en el régimen de rentas presuntas. *Estudios Tributarios*, 239-260.
- González, R. (2017). Cada vez mas lejos de un sistema tributario eficiente. *Observatorio Económico*, 1-5.
- Hernandez, R. (2003). *Metodología de la Investigación*. McGraw.
- Jorratt, M. (2000). *Diagnóstico del sistema tributario chileno*. Servicio de Impuestos Internos. Obtenido de http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/tributarios16.htm
- Manterola, & Otzen. (2017). Técnicas de Muestreo sobre una Población a Estudio. *Int. J. Morphol*, 227-232.
- Martínez, P. (2006). El método de estudio de caso: estrategia metodológica de la investigación científica . *Pensamiento & Gestión*, 165-193.

- Ortiz, L. (2016). Régimen de rentas presuntas y su tributación año 2016 . *Estudios Tributarios*, 41-119.
- Rubio, E., & Vergara, R. (2017). Carga y estructura tributaria en Chile:Comparación con países OCDE. *Centro de Estudios Públicos*, (451), 1-11. Obtenido de https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20170126/asocfile/20170126174623/pder451_erubio_rvergara.pdf
- Ruiz, V. (2006). *Comprendiendo Los Impuestos*. Santiago: Lexis Nexis.
- Serra, P. (1998). *Análisis de la eficiencia del sistema tributario chileno*. Santiago : Centro de Economía Aplicada, Universidad de Chile .
- SII. (1990). Circular 60.
- SII. (2014). *Servicios de Impuestos Internos*. Obtenido de http://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/regimen_de_tributacion_simplificada.htm#1
- SII. (2016). *Preguntas frecuentes*. Obtenido de http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_4708.htm
- SII. (2018). *Conoce más sobre los impuestos*. Obtenido de SII EDUCA: http://www.sii.cl/destacados/sii_educa/contenidos/contribuyentes/ed_fiscal/92-GA-201405295939.pdf
- Szederkenyi, F., & Vergara, R. (2018). Evaluación de los sistemas tributarios: rol de la integración. *Centro de Estudios Públicos*, 1-12.
- Torruco, D., Martínez, & Varela. (2013). La entrevista, recurso flexible y dinámico. *Investigación en Educación Médica*, 162-167.
- Yañez, J. (2016). Renta Atribuida y Parcialmente Integrada. *Estudios Tributarios*.

Anexos

Anexo N° 1: Entrevista

Entrevista

- ❖ Identificación del contribuyente
 - Nombre
 - Forma de contacto: teléfono, correo electrónico, encargado (en caso que deje a otra persona para aportar antecedentes)
 - Actividad que desarrolla (¿qué produce?, estacionalidad? ¿rotación de cultivo?, etc.)
 - Fecha de inicio de actividades
 - Régimen tributario
- ❖ Ubicación geográfica del terreno:
 - Rol de la(s) propiedad(es)
 - Avalúo fiscal
 - N° de hectáreas
 - Tipo de terreno
- ❖ Posesión de activos fijos (propios y/o arrendados)
 - Descripción del sistema de riego
 - Maquinaria agrícola
 - Materiales

(Valor estimado, documentación de respaldo)

 - ¿Tiene proyectos de inversión en activos fijos los próximos 3 a 5 años? (para analizar el efecto de la depreciación)
- ❖ N° de trabajadores
 - Especificación de la forma de contrato
 - Forma de pago
 - Trabajadores que requiere por actividad
 - Sueldos u honorarios
 - Personal administrativo (secretaria, contador, otros)
- ❖ Composición de ingresos
 - Ventas solo del giro
 - Participación en otras sociedades, entidades relacionadas (actual o al corto plazo)
 - Sueldos y Honorarios
- ❖ ¿Posee un Sistema de costos o detalle de los costos/gastos incurridos en cada año?
- ❖ ¿Lleva contabilidad de manera voluntaria? ¿Qué registros lo componen?

Anexo N°2: Petición de información



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE GESTIÓN EMPRESARIAL

PETICIÓN DE INFORMACIÓN

Estimado empresario, junto con agradecer su participación en la investigación realizada por alumnas de la carrera de Contador Público y Auditor de la Universidad del Bío-Bío, le reiteramos nuestro compromiso con la reserva de la información que sea aportada durante el proceso, así como la protección de sus datos personales.

Como ya se le ha comentado, el objetivo de esta investigación es determinar el efecto del régimen tributario en la carga impositiva de contribuyentes agrícolas de la comuna de Parral, mediante casos de estudio, con la finalidad de sugerir un sistema de tributación acorde a su actividad y características propias de la empresa, según la normativa tributaria vigente.

Por consiguiente, para efectos del estudio y de proporcionarle un análisis más realista sobre su situación tributaria, se le requiere aportar información contable y tributaria de los 3 últimos ejercicios comerciales, es decir, desde los años 2015 al 2017. Entre estos antecedentes, se pueden mencionar:

- ❖ Registros Contables:
 - Libro de Compras y Ventas
 - Caja-Mayor o Diario
 - Balance
 - Inventarios
 - Libro de remuneraciones u Honorarios
 - Planilla de costos y gastos
 - Inventario de activo fijo

- ❖ Documentos tributarios
 - Formularios 22

- Formularios 29
- Certificado avalúo fiscal de los terrenos al 01 de enero de cada año tributario.

Con el objeto de realizar todos los análisis necesarios, idealmente, la documentación detallada anteriormente debe ser presentada en un plazo máximo de 2 semanas a partir de la recepción de este documento. Al momento de la entrega, se levantará un Acta de Recepción, donde consten todos los documentos aportados, la cual deberá ser firmada por las alumnas y por Usted o a quien deje como encargado. Una vez extraídos los datos, la documentación le será devuelta en forma íntegra, previa coordinación con Usted, y que al efecto se dejará constancia en misma acta de Recepción, mediante el registro de la fecha y firma del empresario o encargado designado.

Anexo N° 3: Tabla Impuesto Global Complementario

| IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO AÑO TRIBUTARIO 2018 | | | |
|---|-----------------|---------------|---------------------------|
| RENTA IMPONIBLE ANUAL | | FACTOR | CANTIDAD A REBAJAR |
| DESDE | HASTA | | |
| DE \$ 0,00 | \$ 7.609.464,00 | EXENTO | \$ 0,00 |
| 7.609.464,01 | 16.909.920,00 | 0,04 | 304.378,56 |
| 16.909.920,01 | 28.183.200,00 | 0,08 | 980.775,36 |
| 28.183.200,01 | 39.456.480,00 | 0,135 | 2.530.851,36 |
| 39.456.480,01 | 50.729.760,00 | 0,23 | 6.279.216,96 |
| 50.729.760,01 | 67.639.680,00 | 0,304 | 10.033.219,20 |
| 67.639.680,01 | Y MAS | 0,35 | 13.144.644,48 |

| IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO AÑO TRIBUTARIO 2017 | | | |
|---|---|---------------|---------------------------|
| RENTA IMPONIBLE ANUAL | | FACTOR | CANTIDAD A REBAJAR |
| DESDE | HASTA | | |
| DE \$ 0,00 | " 7.481.646,00 | EXENTO | \$ 0,00 |
| " 7.481.646,01 | " 16.625.880,00 | 0,04 | 299.265,84 |
| " 16.625.880,01 | " 27.709.800,00 | 0,08 | 964.301,04 |
| " 27.709.800,01 | " 38.793.720,00 | 0,135 | 2.488.340,04 |
| " 38.793.720,01 | " 49.877.640,00 | 0,23 | 6.173.743,44 |
| " 49.877.640,01 | " 66.503.520,00 | 0,304 | 9.864.688,80 |
| " 66.503.520,01 | " 83.129.400,00 | 0,355 | 13.256.368,32 |
| " 83.129.400,01 | Y MAS | 0,40 | 16.997.191,32 |
| UNIDAD TRIBUTARIA | * Mes de Diciembre de 2016 = \$ 46.183 | | |
| | * Anual (12 x \$ 46.183) = \$ 554.196 | | |

| IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO AÑO TRIBUTARIO 2016 | | | |
|---|---|---------------|---|
| RENDA IMPONIBLE ANUAL | | FACTOR | CANTIDAD A REBAJAR (NO INCLUYE CRÉDITO 10% DE 1 UTA DEROGADO POR N° 3 ART. ÚNICO LEY N° 19.753, D.O. 28.09.2001) |
| DESDE | HASTA | | |
| DE \$ 0,00 | " 7.282.710,00 | EXENTO | \$ 0,00 |
| " 7.282.710,01 | " 16.183.800,00 | 0,04 | 291.308,40 |
| " 16.183.800,01 | " 26.973.000,00 | 0,08 | 938.660,40 |
| " 26.973.000,01 | " 37.762.200,00 | 0,135 | 2.422.175,40 |
| " 37.762.200,01 | " 48.551.400,00 | 0,23 | 6.009.584,40 |
| " 48.551.400,01 | " 64.735.200,00 | 0,304 | 9.602.388,00 |
| " 64.735.200,01 | " 80.919.000,00 | 0,355 | 12.903.883,20 |
| " 80.919.000,01 | Y MAS | 0,40 | 16.545.238,20 |
| UNIDAD TRIBUTARIA | * Mes de Diciembre de 2015 = \$ 44.955 | | |
| | * Anual (12 x \$ 44.955) = \$ 539.460 | | |