



**FACULTAD CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

**ESCUELA DE AUDITORÍA**

**“ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DEL CAMBIO  
DE RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA A RENTA ATRIBUIDA;  
POR RENTAS DE BIENES RAÍCES AGRÍCOLAS, DEL AÑO  
COMERCIAL 2017”**

**Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor  
y al Grado de Licenciado en Sistemas de Información Financiera  
y Control de Gestión.**

**Tesistas: Oscar García Pérez; Gabriel Lufin Espinoza**

**Profesora Guía: Patricia del Villar Araya**

**Santiago, agosto de 2018**

# ÍNDICE

<b>ÍNDICE</b> .....	2
<b>RESUMEN</b> .....	6
<b>MARCO TEÓRICO</b> .....	7
<b>Antecedentes Generales</b> .....	7
<b>1. El Sistema Tributario Chileno</b> .....	7
1.1 Tributos.....	8
1.1.1 La Potestad Tributaria del Estado .....	8
Límites a la Potestad Tributaria.....	9
1.1.2 Tipos de Tributos.....	9
1.2 El Impuesto.....	9
1.2.1 Características del impuesto.....	10
1.2.2 Elementos del Impuesto .....	10
Hecho gravado.....	10
Base imponible .....	10
Tasa .....	11
Sujetos del impuesto .....	11
1.2.3 Clasificación de los Impuestos.....	11
Impuestos Internos y externos .....	11
Impuestos personales y reales.....	11
Impuestos en directos e indirectos .....	12
1.2.3 Estructura de los Impuestos en Chile.....	12
1.3 Impuesto a la Renta .....	14
1.3.1 Características del Impuesto a la Renta .....	14
1.3.2 Impuesto de Primera Categoría.....	15
1.3.3 Impuesto Global Complementario .....	15
1.4 Impuesto Territorial.....	16
1.5 Regímenes tributarios .....	16

<b>2. Régimen de Renta Presunta .....</b>	<b>17</b>
2.1 ¿Qué es la renta presunta? .....	17
2.2 Renta presunta en la explotación de bienes raíces agrícolas.....	17
2.2.1 Requisitos para acogerse y permanecer en el régimen.....	17
Organización jurídica del contribuyente .....	17
Ingresos anuales .....	18
Capital efectivo .....	18
Ingresos provenientes de derechos sociales.....	19
2.2.2 Determinación de la Renta Presunta .....	19
¿Qué es el Avalúo Fiscal?.....	19
2.2.3 Tributación que afecta a la renta presunta .....	19
Impuesto de Primera Categoría.....	19
Impuesto Global Complementario .....	20
2.2.4 Abandono del régimen.....	20
<b>3. Régimen de Renta Atribuida.....</b>	<b>21</b>
3.1 Concepto de Renta.....	21
3.1.1 Forma en que tributan las rentas.....	21
3.2 Concepto de Renta Atribuida .....	22
3.3 Contribuyentes que pueden optar a este régimen .....	22
3.5 Tributación en Renta Atribuida.....	23
3.5.1 Tributación que afecta a la empresa .....	23
Renta a atribuir .....	24
Control de rentas .....	24
Atribución de rentas.....	25
3.5.2 Tributación que afecta a los propietarios residentes en Chile .....	25
3.5.3 Mecanismo de deducción de utilidades reinvertidas .....	26
Procedimiento para determinar la deducción por este beneficio.....	26
<b>4. El Empresario Individual .....</b>	<b>26</b>
4.1 Tributación del Empresario Individual.....	27
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....</b>	<b>28</b>

<b>OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>29</b>
<b>Objetivo General: .....</b>	<b>29</b>
<b>Objetivos Específicos: .....</b>	<b>29</b>
<b>METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>30</b>
<b>Etapas de la investigación .....</b>	<b>31</b>
<b>ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS .....</b>	<b>33</b>
<b>1. Objetivo específico N°1: Conocer la carga tributaria del empresario los últimos 3 años que estuvo acogido al régimen de renta presunta, a través del examen de sus declaraciones de renta entre 2014 y 2016.....</b>	<b>33</b>
1.1 Revisión de las declaraciones de renta entre los años 2014 y 2016.....	33
1.2 Verificar si el empresario dejó de cumplir las condiciones para seguir en renta presunta	36
<b>2. Objetivo específico N°2: Realizar un estudio de caso analizando la tributación del sujeto en estudio acogido al régimen de Renta Atribuida .....</b>	<b>38</b>
2.1 Determinación del Impuesto de Primera Categoría .....	38
2.2 Determinación del Impuesto Global Complementario .....	40
2.3 Situación especial: Aplicación del mecanismo de deducción de utilidades reinvertidas (supuesto).....	42
<b>3. Objetivo específico N°3: Determinar las diferencias producidas en la carga impositiva del sujeto en estudio según los resultados obtenidos de los objetivos anteriores, mediante un cuadro comparativo. ....</b>	<b>47</b>
3.1 Situación del empresario acogido a renta presunta.....	47
3.2 Determinación de diferencias entre la carga tributaria del régimen de renta presunta y el de renta atribuida.....	48
3.3 Diferencias entre la carga tributaria de la renta atribuida y en el supuesto que aplique el mecanismo de deducción de utilidades reinvertidas .....	50
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>53</b>

<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>55</b>
---	-----------

<b>ANEXOS .....</b>	<b>58</b>
---------------------	-----------

ANEXO N°1: INFORMACIÓN FINANCIERA DE AGRÍCOLA JUAN ÁLVAREZ .....	58
--	----

ANEXO N°2: TRIBUTACIÓN DE AGRÍCOLA JUAN ÁLVAREZ EN RENTA ATRIBUIDA .....	59
--	----

ANEXO N°3: TASA DE IDPC .....	64
-------------------------------	----

ANEXO N°4: TABLA DE IGC (2014-2018).....	64
--	----

ANEXO N°5: CÁLCULO DE INGRESOS EN RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA DESDE EL 1º DE ENERO DE 2016 (EJEMPLO). .....	67
--	----

## RESUMEN

Los Estados son entidades que se encargan de la gestión de un territorio definido, junto a todo lo que lo compone. Para satisfacer sus necesidades administrativas, y las de la población que lo habita, obtiene recursos a través de los tributos, pagos en dinero que el organismo público impone dentro de su circunscripción. En Chile, en un esfuerzo por adecuar la legislación tributaria a la realidad socioeconómica del país, se elaboraron una serie de reformas al sistema impositivo, modificando el marco legal vigente e implementando nuevos regímenes tributarios.

Nuestro estudio se centró en un empresario individual dedicado a la actividad agrícola, que, debido a las mencionadas reformas, excedió el nuevo promedio de ventas establecido para permanecer en el sistema de renta presunta, viéndose obligado a principios de 2017 a elegir uno de los nuevos regímenes tributarios establecidos. Dado el hecho que el dueño hace uso de la totalidad de sus ganancias, optó por el de Renta Atribuida. El objetivo de esta investigación es analizar las consecuencias tributarias del cambio de régimen que afectaron al sujeto en estudio. La investigación es de carácter cualitativa, de tipo estudio de caso, recopilando datos en base al análisis bibliográfico de contenido y el examen de evidencias.

Dentro de este contexto, a través de esta investigación se analizaron los efectos del cambio de régimen en la carga impositiva del empresario. Para ello, se revisaron las declaraciones de renta bajo renta presunta; luego, con la información financiera real, se estudió la tributación bajo renta atribuida; y, finalmente, mediante un cuadro comparativo se analizaron las diferencias que se obtuvieron.

# MARCO TEÓRICO

## Antecedentes Generales

En el año 2014, se anunciaron en nuestro país una serie de reformas que dieron una nueva estructura al sistema tributario chileno, publicadas en la ley N°20.780 del 29 de septiembre de 2014, y sus disposiciones transitorias en la Ley N°20.899 del 8 de febrero de 2016, para completarse definitivamente en la Circular N°49 del Servicios de Impuestos Internos (en adelante, SII) del 14 de julio de 2016. Además, existen otros documentos que complementan esta reforma, publicados durante 2014 y 2016.

Algunas de las modificaciones establecidas en los documentos anteriores, por mencionar algunas, son las nuevas formalidades para optar y mantenerse en el régimen de renta presunta y la incorporación de nuevos regímenes de tributación, reemplazando el antiguo régimen general de tributación. Los nuevos sistemas impositivos se denominan Régimen de Renta atribuida y Régimen Parcialmente Integrado.

## 1. El Sistema Tributario Chileno

Un sistema tributario puede entenderse como el “conjunto de medidas encaminadas a la obtención de ingresos tributarios para financiar el gasto público y/o desplazar recursos de usos privados a los públicos” (Cabrera, 2016). Los atributos deseables de un sistema tributario, según el Servicio de Impuestos Internos de Chile (Servicio de Impuestos Internos [SII], s.f.) son:

- Suficiencia: debe recaudar ingresos para satisfacer el gasto público.
- Eficiencia económica: la recaudación no debe distorsionar de manera significativa las decisiones económicas.
- Simplicidad: la norma debe ser de fácil comprensión.
- Equidad: La aplicación de impuestos debe preservar la igualdad para todos los contribuyentes

Un sistema tributario está conformado “por el conjunto de tributos vigentes en un país en una determinada época” (Villegas, 2001).

## **1.1 Tributos**

Los tributos se entienden como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (Villegas, 2001).

Por otra parte, el autor chileno Pedro Massone define el tributo como “una obligación coactiva establecida por ley a favor de un ente público con fin de procurarle un ingreso y cubrir los gastos públicos” (Massone, 2016). Según el mismo autor, este concepto contiene los siguientes elementos: obligación, coactividad, fuente legal, ente público como acreedor, finalidades de procurar un ingreso y de cubrir los gastos públicos.

Cabe preguntarse ahora, ¿Como se crea un tributo?

### **1.1.1 La Potestad Tributaria del Estado**

Los tributos se crean por la sola voluntad del Estado, apoyado en su poder soberano. A esta facultad se le concibe como Potestad Tributaria.

Pedro Massone define la potestad tributaria como “la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria (...) es, en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición.” (Massone, 2016).

En el inciso 4 N°1 del artículo 62 de la Constitución Política de la República de Chile se establece que el Presidente de la República tiene iniciativa exclusiva para “Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión” (art. 62, inciso 4 N°1 Constitución Política de la República de Chile [CPC], 1980).

En otras palabras, se puede concebir a la Potestad Tributaria como el poder del Estado de crear normas sobre tributos de forma unilateral exigiendo el pago de estos a las personas que habitan dentro su territorio.

### **Límites a la Potestad Tributaria**

Sin embargo, la potestad del Estado se ve limitada en principios constitucionales, entendiéndose que los principios son “criterios básicos que inspiran y orientan un ordenamiento preceptivo” (Massone, 2016). Uno de estos principios es el de Legalidad de los Tributos, y se refiere a que todo tributo debe ser fundamentado en un cuerpo legal, bajo la premisa de “Nullum tributum sine lege”, frase en latín que se traduce como “No hay tributo sin ley”. El alcance de la ley tributaria debe considerar las reducciones, exenciones y beneficios de carácter tributario.

#### **1.1.2 Tipos de Tributos**

Los tributos pueden dividirse en las siguientes clases:

- Impuestos
- Contribuciones
- Tasas
- Derechos

#### **1.2 El Impuesto**

El impuesto es el tipo de tributo más común. Massone define este tributo como la “obligación coactiva, establecida por la ley a favor de un ente público, con el fin de enriquecerlo” (Massone, 2016).

Por otra parte, el Modelo de Código Tributario del CIAT concibe el impuesto como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de

manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo” (art. 3 Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [MCT-CIAT], 2015)

### **1.2.1 Características del impuesto**

Massone (2016) menciona las siguientes características del impuesto:

- Su pago es obligatorio.
- Es coactivo, es decir, es establecido unilateralmente, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente.
- Es creado por ley, basado en el principio de legalidad.
- Es a favor de un ente público, considerado el sujeto activo de la obligación tributaria.
- Tiene doble función: generar ingresos para el ente público y repartir las cargas que representa ese ingreso en la población.

### **1.2.2 Elementos del Impuesto**

Massone (2016) menciona que, basándose en el principio de legalidad, el ente público además de crear un tributo también debe establecer los elementos necesarios para determinar la cuantía monetaria y el sujeto que obligado al pago del tributo. Por lo tanto, este autor alude a que la ley debe decretar el hecho generador, la correspondiente base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Considerando esto, los elementos del impuesto son: el hecho gravado, la base imponible, la tasa y el sujeto pasivo.

#### **Hecho gravado**

“Es el hecho o conjunto de hechos o circunstancias, a cuya realización, el legislador atribuye el nacimiento de la obligación jurídica de pagar el tributo” (Silva, 2014)

#### **Base imponible**

“Suma sobre la cual se aplica la tasa del impuesto” (Aste, 2017)

## **Tasa**

Según Ataliba (citado en Massone, 2016) la tasa “es una magnitud exterior, que, combinada con la base imponible, permite determinar el monto de la obligación tributaria”.

## **Sujetos del impuesto**

Estas prestaciones generan una relación jurídica entre dos sujetos, conocidos como sujeto activo y sujeto pasivo.

- Sujeto activo: El Estado, acreedor del impuesto y quien obliga al pago del tributo.
- Sujeto pasivo: también conocido como contribuyente o deudor fiscal. Se entiende como el sujeto “que según la ley debe cumplir la prestación tributaria, esto es, enterar en arcas fiscales el impuesto” (Silva, 2014).

### **1.2.3 Clasificación de los Impuestos**

Los impuestos pueden clasificarse atendiendo a una serie de factores o criterios; según el lugar en que se origina (internos y externos), de acuerdo al hecho gravado (personales y reales), o bien, atendiendo a quien sufre el impacto en su patrimonio (directos e indirectos).

#### **Impuestos Internos y externos**

Son aquellos que afectan al contribuyente de acuerdo al lugar geográfico donde se produce el hecho que origina el impuesto. Los impuestos internos son aquellos que gravan la renta, riqueza o actividades producidas dentro del territorio nacional. Por otra parte, los impuestos externos gravan operaciones descritas anteriormente que se originan fuera del país, debido a, por ejemplo, operaciones de intercambio de mercadería.

#### **Impuestos personales y reales**

Esta clasificación de impuestos atiende al hecho generador de la obligación tributaria. Rodríguez Lobato (1982) define a los Impuestos Personales como aquellos que afectan a la persona en su calidad de contribuyente, considerando para ello su carga impositiva. Por otra parte, los Impuestos Reales persiguen el bien o el servicio realizado, es decir, toman en cuenta una manifestación objetiva y apartada de riqueza (p. 68).

### **Impuestos en directos e indirectos**

Estos impuestos se categorizan según quien se afecta económicamente. Christian Aste Mejía (2006) presenta tres criterios para diferenciar los impuestos directos e indirecto. Estos son:

- *Primer Criterio:* En los impuestos directos la persona obligada a pagar el tributo se conoce, en cambio en los indirectos se desconoce al deudor.
- *Segundo criterio:* En los impuestos indirectos existe una traslación de la carga impositiva. Por ejemplo, en el caso del IVA, el vendedor obligado a retener, declarar y pagar este impuesto es un obligado indirecto de éste, ya que en el hecho es el comprador el que afecta su patrimonio. Por otro lado, esto no ocurre con los impuestos directos, ya que el sujeto obligado a declarar es además el que lleva la carga tributaria.
- *Tercer criterio:* Los impuestos directos reconocen la capacidad contributiva del obligado, en otras palabras, la aptitud económica del contribuyente de cumplir con la prestación pecuniaria. En cambio, los impuestos indirectos son indiferentes ante esta posibilidad del contribuyente, ya que son hechos externos de riqueza los que justifican la existencia de este tributo.

### **1.2.3 Estructura de los Impuestos en Chile**

La estructura de impuestos del sistema tributario chileno se conforma por impuestos directos, indirectos y otros impuestos.

Dentro de los Impuestos Directos se encuentra el Impuesto a la Renta, el que se conforma por el Impuesto de Primera Categoría, el Impuesto Global Complementario, el Impuesto de Segunda Categoría y el Impuesto Adicional.

La segunda clase se refiere a los Impuestos indirectos, donde se encuentran el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA); el Impuesto a los tabacos; el Impuesto a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares; el Impuestos a los Combustibles: el Impuesto a los Actos Jurídicos (de Timbres y Estampillas); el Impuesto al Comercio Exterior y el Impuesto a los Productos Suntuarios.

Por último, se encuentran los considerados Otros Impuestos, donde se categoriza el Impuesto Territorial, también conocido en Chile como contribución de bienes raíces.

La figura N°1 muestra en forma esquemática la clasificación de los impuestos en el sistema tributario chileno:

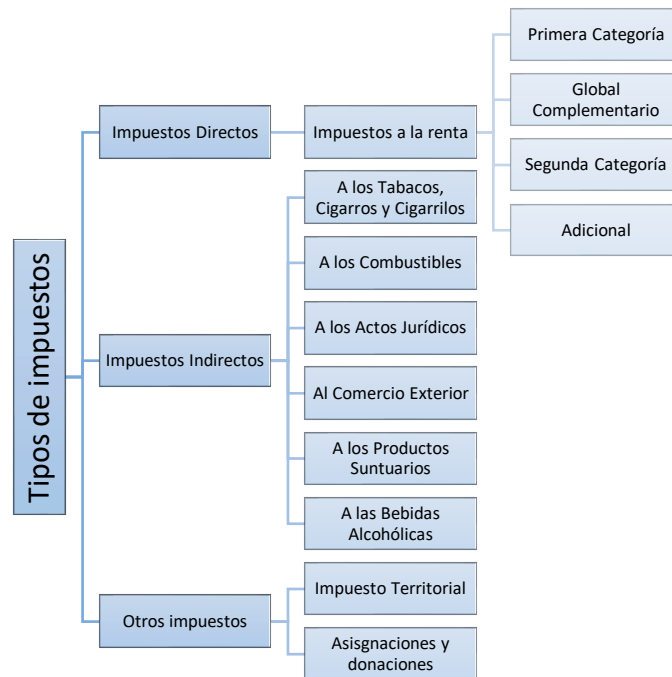


Figura 1: Estructura de los impuestos establecidos en el marco tributario chileno Servicio de Impuestos Internos.

### 1.3 Impuesto a la Renta

El Decreto Ley N°824 del año 1974 (más conocido como Ley de Renta) contiene el Impuesto a la Renta, el que se puede definir como “un impuesto que grava los ingresos de las personas, empresas, u otras entidades legales” (Yáñez, 2013). Este tributo se compone de una serie de impuestos, por lo que podría hablarse de impuestos a la renta. Estos impuestos son el Impuesto de Primera Categoría, el Impuesto Global Complementario, el Impuesto de Segunda Categoría y el Impuesto Adicional.

#### 1.3.1 Características del Impuesto a la Renta

Las características del Impuesto a la Renta en Chile, según el Servicio de Impuestos Internos (s.f.) son:

- Es un impuesto integrado, es decir, todos los impuestos a la renta se integran en un impuesto final, donde los sujetos de tributación son las personas naturales.
- La base imponible se compone por rentas percibidas o devengadas durante el período tributario<sup>1</sup>

### **1.3.2 Impuesto de Primera Categoría**

Es un impuesto que grava las rentas de capital, por la explotación de una actividad industrial, comercial, agrícola y cualquier otra que se encuentre clasificada en el artículo N°20 de la Ley de Renta, entendiendo por rentas de capital aquellas que se generan por la riqueza acumulada, unida al trabajo y los recursos productivos. Este impuesto grava dichas rentas con una tasa de 25%<sup>2</sup>. Se puede decir que es el impuesto que afecta la renta de las empresas.

Este impuesto se incorpora a un impuesto final que afecta a las personas naturales que tengan relación de propietario con la empresa según su domicilio o residencia. Si el propietario, socio o accionista reside en Chile, se afectará con el Impuesto Global Complementario (en adelante, IGC). En caso de que resida en el extranjero, se gravará con Impuesto Adicional (IA).

### **1.3.3 Impuesto Global Complementario**

El SII, en su diccionario tributario, define este tributo como un “impuesto anual que afecta a las personas naturales que obtengan rentas o ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad de transporte y de la minería, entre otras” (SII, s.f.).

---

<sup>1</sup> A contar del año 2017, se incorpora a esta descripción “rentas percibidas, devengadas o *atribuidas*”

<sup>2</sup> En el anexo N°3 se muestra la tasa de este impuesto desde el año 1977 a la fecha.

Este impuesto afecta a los contribuyentes que residen en Chile y aplica tasas<sup>3</sup> según el monto de la renta imponible, en tramos progresivos que van desde la exención hasta una tasa de 35%.

Los contribuyentes domiciliados en Chile incorporan a este impuesto el IDPC determinado como un crédito<sup>4</sup> contra el IGC, por la fracción que corresponda en cada caso. Esto evita la doble tributación.

#### **1.4 Impuesto Territorial**

El Impuesto Territorial “grava la riqueza de las personas mantenida en la forma de propiedad de bienes raíces, distinguiendo entre bienes raíces agrícolas y bienes raíces no agrícolas y bienes raíces no agrícolas para la habitación” (Yáñez, 2016). El cálculo de este impuesto se hace en base a un avalúo fiscal, aplicando una tasa del 1% sobre dicho avalúo por la parte del bien raíz afecta a este impuesto, el cual se pagará en cuatro cuotas anuales, reajustando su valor por la variación de Índice de Precios al Consumidor (en adelante, IPC) que corresponda.

#### **1.5 Regímenes tributarios**

Los contribuyentes, para llevar a cabo sus obligaciones tributarias deben seguir una serie de normas establecidas que regulan su cumplimiento. El conjunto de estas normas se denomina “Régimen Tributario” y su alcance abarca desde el mecanismo para calcular los impuestos hasta los instrumentos, documentación y formalidades relacionadas al pago de estos. Algunos de estos sistemas impositivos son: el régimen de Renta Presunta, el

---

<sup>3</sup> El anexo N°4 muestra la tabla de tributación de IGC con los tramos de ingresos y la tasa correspondiente para cada tramo, entre los años 2014 y 2018.

<sup>4</sup> Un crédito en materia tributaria es un descuento que la ley permite contra un impuesto determinado.

régimen de Renta Atribuida, el régimen Parcialmente Integrado y el régimen de contabilidad simplificada del art. 14 ter letra A).

## **2. Régimen de Renta Presunta**

### **2.1 ¿Qué es la renta presunta?**

“Es aquella que para fines tributarios de la Ley sobre Impuesto a la Renta se presume a partir de ciertos hechos conocidos” (SII, s.f.). Estos hechos son:

- Avalúo fiscal de los inmuebles agrícolas y no agrícolas;
- Valor de tasación de los vehículos; y
- Valor anual de las ventas de productos mineros.

. Los contribuyentes bajo este régimen tributario pueden desarrollar al mismo tiempo otras actividades que no se encuentren acogidas al régimen de renta presunta, pero con la obligación de llevar registros paralelos de acuerdo a las disposiciones de la ley. Además, cualquier hecho económico ocurrido en la actividad en renta presunta no podrá incidir de ninguna forma en otras actividades que el contribuyente ejerza acogido otro régimen tributario.

### **2.2 Renta presunta en la explotación de bienes raíces agrícolas**

#### **2.2.1 Requisitos para acogerse y permanecer en el régimen**

##### **Organización jurídica del contribuyente**

Podrán acogerse y permanecer en este régimen de tributación los siguientes contribuyentes:

- Empresarios Individuales (EI)
- Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL); y
- Las Comunidades (Cm), Cooperativas (Co), Sociedades de Personas (SP) y Sociedades por Acciones (SpA).

Estas entidades deben estar constituidas sólo por personas naturales al momento de su incorporación al régimen, sin modificar dicha conformación para mantenerse en él.

### **Ingresos anuales**

La Ley de Impuestos a la Renta establece límites a los ingresos por ventas para los contribuyentes acogidos a renta presunta, considerando para el cálculo “la totalidad de ingresos obtenidos por los contribuyentes, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta”. (art. 34-N°2, LIR). Estos ingresos corresponderán a un promedio de ventas netas de los últimos tres años, considerando aquellos períodos sin ventas.

A contar del 01 de enero de 2016, el máximo de ventas netas no debe exceder de 9.000 UF, calculados por el valor de la Unidad de Fomento (UF) del mismo mes en que se generaron dichos ingresos. La sumatoria anual de los ingresos producidos en cada mes no deberá ser mayor al límite de en comentario<sup>5</sup>.

### **Capital efectivo**

Tratándose de contribuyentes que inicien actividades y desean acogerse a este régimen no pueden exceder de un capital efectivo de 18.000 UF. Esta condición solo aplica en aquellos contribuyentes que desean incorporarse a este régimen por primera vez.

El capital efectivo es “el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden” (SII, s.f.). En otras palabras, el total de recursos que dispone la empresa para trabajar su negocio.

---

<sup>5</sup> Ver anexo N°5. En el ejemplo, se muestra la forma de imputar los ingresos netos, los que, en el caso en concreto, son por 11.274 UF, superiores al límite de 9.000 UF que rige desde el 01 de enero de 2016.

## **Ingresos provenientes de derechos sociales**

Los contribuyentes acogidos a este régimen sólo podrán poseer derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondo de inversión, a cualquier título, siempre que no excedan del 10% de los ingresos brutos totales generados en el año respectivo (art. 34 N°1, inciso 5; LIR). El cumplimiento de este requisito se determinará mediante:

1. La sumatoria de los ingresos por derechos sociales.
2. Verificando que en total no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

### **2.2.2 Determinación de la Renta Presunta**

“Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas es igual al 10% del avalúo fiscal del predio, vigente al 1° de enero del año en que debe declararse el impuesto” (N°2 letra a) del art. 34, LIR). Lo anterior, quiere decir que el respectivo porcentaje del avalúo fiscal constituye la renta presunta afecta a impuestos.

A contar del 01 de enero de 2016 el procedimiento anteriormente descrito es aplicable para la explotación de bienes raíces agrícolas ejercida bajo cualquier título, ya sea, por ejemplo, como propietario, arrendatario o usufructuario.

### **¿Qué es el Avalúo Fiscal?**

Se puede definir como el valor monetario no comercial que el Servicio de Impuestos Internos asigna a un bien raíz.

### **2.2.3 Tributación que afecta a la renta presunta**

#### **Impuesto de Primera Categoría**

Los contribuyentes acogidos a este régimen deberán aplicar sobre la renta presunta determinada la tasa general de IDPC, que a partir del año 2017 ascenderá a 25%. Este régimen tributario permite rebajar al IDPC el Impuesto Territorial que haya sido pagado (letra a del art. n°20 de la LIR) en el caso que el contribuyente que realiza esta actividad sea propietario o usufructuario del bien raíz agrícola. El monto del Impuesto Territorial será actualizado por las variaciones de IPC del mes anterior al pago de este impuesto. Si esta reducción fuese mayor que el impuesto de primera categoría, el contribuyente no podrá exigir una devolución de impuestos o imputarse por el excedente.

### **Impuesto Global Complementario**

Para la aplicación del IGC, a contar del año 2017, la atribución se realizará en razón de la forma en que los socios, cooperados, comuneros o accionistas repartan sus ganancias, dejando constancia del acuerdo de distribución de utilidades en los documentos pertinentes. De no aplicarse lo anterior, la atribución de rentas deberá efectuarse según el porcentaje de participación del contribuyente en el negocio, siendo esta proporción la base imponible de IGC para cada socio, cooperado, accionista o comunero. En el caso de las empresas con un solo propietario o accionista la renta presunta se atribuirá en su totalidad a los dueños, constituyendo la base imponible de IGC.

#### **2.2.4 Abandono del régimen**

Cuando un contribuyente deje de cumplir los requisitos para permanecer en sistema de presunción de rentas deberá abandonar el régimen a contar del 1º de enero del año comercial inmediatamente posterior al que dejó de cumplir algún requisito.

También, deberá declarar renta efectiva con contabilidad completa, optando por uno de los regímenes tributarios del artículo 14 de la Ley de Renta, estos son el régimen de Renta Atribuida o el Parcialmente Integrado, y, sólo en el caso que corresponda, el régimen de Contabilidad Simplificada del artículo 14 ter del mismo cuerpo legal. El contribuyente deberá informar al Servicio de Impuestos Internos sobre esta elección entre el 1º de enero

y el 30 de abril del año que deba acogerse a alguno de los mencionados regímenes tributarios.

Además, quienes abandonen el sistema de presunción de rentas por incumplimiento de los requisitos, no podrán volver a acogerse a este durante los próximos 5 años, siempre que vuelva a cumplir las condiciones establecidas.

### **3. Régimen de Renta Atribuida**

A partir del 1° de enero de 2017, la ley incorporó al término de renta la palabra “atribuyan”, refiriéndose, a aquella renta atribuida una persona afecta a IGC, de una entidad que tributa por IDPC, debido a su condición de propietario, comunero, socio o accionista.

Antes de conocer las nociones generales de la renta atribuida, es necesario preguntarse... ¿Qué es la renta?

#### **3.1 Concepto de Renta**

La renta puede entenderse, desde una perspectiva económica, como toda riqueza material o inmaterial proveniente de una fuente que la produce. Desde el punto de vista tributario, en nuestro país el término renta se encuentra definido en el artículo N°2 de la Ley de Impuesto a la Renta, describiendo la renta como los “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”

Pero ¿Qué es una renta devengada? ¿Y una renta percibida? Estos conceptos se relacionan con...

##### **3.1.1 Forma en que tributan las rentas**

Las rentas quedan afectas al impuesto en las siguientes oportunidades:

- Renta devengada: aquélla sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular (DL N°824, 2017)
- Renta percibida: aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona (art. N°2, LIR).

Estos conceptos se encuentran en el artículo N°2 de la Ley de Renta. Pero con la reforma tributaria se modificó el concepto de renta, añadiendo un nuevo estado en que las rentas tributan, el de la renta atribuida.

### **3.2 Concepto de Renta Atribuida**

A contar del 1º de enero de 2017, se incorpora en el artículo N°2 de la Ley de Renta la definición de renta atribuida, que 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”

### **3.3 Contribuyentes que pueden optar a este régimen**

Pueden acogerse al sistema de atribución de rentas entidades que exploten una actividad comercial, ya sea como persona natural, o como persona jurídica cuyos socios sean en su totalidad personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Asimismo, sólo los contribuyentes constituidos con una de las siguientes organizaciones jurídicas podrán optar a este régimen:

- Empresarios Individuales (EI)
- Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL);

- Las Comunidades (Cm), Cooperativas (Co), Sociedades de Personas (SP) y Sociedades por Acciones (SpA), conformadas en todo momento, sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales
- Establecimientos permanentes (art 58 n°1 LIR), pudiendo tener un socio persona jurídica

Según el profesor Gonzalo Polanco, las razones para que las entidades que adoptan este régimen sólo se conformen por personas naturales se da por “la gran complejidad que resultaría la aplicación de este régimen en aquellos contribuyentes cuyos propietarios sean otras personas jurídicas, generándose cadenas interminables de atribución” (Polanco, 2016).

En el caso de los Empresarios Individuales, EIRL, Sociedades de Personas y Comunidades, de no avisar al SII el régimen por el que tributarán, en la forma y plazos que este determine, quedarán acogidos por defecto en este régimen tributario.

### **3.5 Tributación en Renta Atribuida**

#### **3.5.1 Tributación que afecta a la empresa**

Los contribuyentes que elijan el régimen de Renta Atribuida tributarán por el Impuesto de Primera Categoría, gravando la Renta Líquida Imponible (en adelante, RLI) que determinen. La RLI es aquella renta a la que se “efectúan agregados o disminuciones ordenados por la ley, cuyo resultado es la base para la aplicación de los impuestos correspondientes” (SII, s.f.). El cálculo de la RLI se hace de acuerdo a las disposiciones de los artículos 29 al 33 de la Ley de Renta. El procedimiento a se realiza determinando las siguientes partidas:

- a) Ingresos (sin IVA), exceptuando los que no se consideren renta (art. 29)
- b) Costo de ventas o servicios (art. 30)
- c) Gastos necesarios para generar la renta (art. 31)
- d) Ajustes a la Renta Líquida, según normas del artículo 41 (art. 32)

e) Ajustes por agregados y deducciones (art. 33)

La diferencia generada en las partidas anteriores dará como resultado la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, a la cual se aplicará la tasa de IDPC correspondiente. Para el año 2017 la tasa asciende a un 25%

Además, en la determinación de la RLI se agregarán los retiros y dividendos afectos al IGC o IA que provengan por la participación en otras empresas

**Renta a atribuir**

Según las disposiciones de la Circular N°49 del año 2016, las rentas a atribuir son:

a) Rentas atribuidas propias (RAP): como la palabra lo dice, son rentas generadas por el propio contribuyente. Estas sumas se anotarán al término del año comercial respectivo, incluyendo: i) la RLI del ejercicio ii) Las rentas percibidas o devengadas por la empresa exentas del IDPC, iii) Retiros o dividendos afectos a IGC o IA percibidos o devengados por la empresa por su participación como socio, comunero o accionista.

b) Rentas atribuidas de terceros (RAT): rentas atribuidas al contribuyente por las participaciones que pueda tener en empresas acogidas a los regímenes tributarios de la LIR que también atribuyen rentas (renta presunta, régimen de contabilidad simplificado del art. 14 ter letra A). Estas rentas se incorporarán a los impuestos finales de los propietarios, socios, comuneros o accionistas y no a la RLI de la empresa acogida a renta atribuida.

**Control de rentas**

Los contribuyentes deberán llevar los siguientes registros para evitar la doble tributación de las rentas atribuidas al momento de ser retiradas o distribuidas:

- Rentas Atribuidas Propias (RAP):
  - Saldo positivo de la RLI
  - Los retiros efectuados de este registro se considerarán Ingresos no Renta (INR)

- Fondo de Utilidades Financieras (FUF).
  - Diferencia entre la depreciación normal y la depreciación acelerada
- Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)
  - Rentas exentas de IGC o IA
  - INR que provengan de otras empresas
  - Retiros de otras empresas que hayan tributado
- Saldo Acumulado de Crédito (SAC)|
  - Registro de créditos por IDPC
  - Diferencia créditos con derecho a devolución y los que no
  - En este registro no se considera el IDPC de la RLI del ejercicio, porque se imputará contra el IGC de ese año.

### **Atribución de rentas**

Para esto se distinguen empresas con propietario único o con dos o más propietarios:

- a) Empresas con propietario único: atribuirán el 100% de las rentas percibidas o devengadas por la propia empresa en el ejercicio comercial al mencionado propietario o accionista.
- b) Empresas con 2 o más propietarios: atribuirán las rentas según el porcentaje que los dueños repartan sus utilidades (regla general) o según el porcentaje de sus aportes de capital (regla residual).

### **3.5.2 Tributación que afecta a los propietarios residentes en Chile**

Las rentas que son atribuidas a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile se gravarán con Impuesto de Primera Categoría. La base imponible de IGC corresponderá a la suma de las rentas atribuidas de empresas en que la persona natural tenga participación y los retiros o distribuciones en su calidad de propietario, socio, comunero o accionista de otra entidad.

La tasa de IGC que se aplicará a la base imponible dependerá del tramo progresivo de ingresos en que se ubiquen las rentas afectas a este tributo, según la tabla de este impuesto, con una tasa máxima de 35%, pudiendo imputar el 100% del crédito que se genere por IDPC, contra este impuesto.

### **3.5.3 Mecanismo de deducción de utilidades reinvertidas**

En el artículo N°14 ter letra C de la Ley sobre Impuesto a la Renta se incorporó un incentivo al ahorro para las empresas acogidas a este régimen tributario, que consta en deducir de la RLI afecta a IDPC hasta un 50% de la RLI que se mantenga reinvertida en la empresa, o, en otras palabras, que no se retire de la misma. Para esto la entidad no promediar ventas superiores a 100.000 UF en los últimos 3 años y debe dar aviso al SII según las disposiciones que este determine. El monto máximo a deducir es de 4.000 UF, o el menor entre este monto y el 50% deducido de la RLI.

#### **Procedimiento para determinar la deducción por este beneficio**

Para utilizar este mecanismo, se deben seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar RLI del ejercicio
- b) Determinar los retiros del ejercicio, actualizados según variación del IPC del mes anterior al del retiro y el mes anterior al cierre del ejercicio.
- c) Determinar el monto de la RLI que se mantiene reinvertida
- d) Calcular el 50% de la RLI reinvertida, lo que constituirá el monto del beneficio.
- e) Comparar el 50% de la RLI reinvertida con el tope de 4.000 UF, siendo la cantidad menor la deducción a la RLI por concepto de reinversión de utilidades en la empresa.
- f) Determinar la RLI definitiva que se afectará con el IDPC.

## **4. El Empresario Individual**

Según el profesor Harry Ibaceta, el Empresario Individual (o empresa individual) se define como “un agente económico que explota alguna actividad, por lo cual se encuentra

obligado a llevar contabilidad, como persona natural, sin organizarse como persona jurídica” (Ibaceta, 2011). A diferencia de un trabajador independiente que utiliza los recursos físicos o intelectuales, el empresario individual es una entidad integrada por el capital.

La normativa chilena considera al empresario individual como “propietario” de su negocio<sup>6</sup>), haciendo una separación de la persona natural del negocio.

#### **4.1 Tributación del Empresario Individual**

En Chile, los impuestos a la renta que recaen sobre un Empresario Individual y su actividad económica son el IDPC, en su condición de entidad que obtiene rentas del capital; y el IGC considerando los retiros que efectúe en su calidad de propietario, sobre las ganancias del negocio.

Pero para establecer efectos impositivos entre la persona natural y el empresario individual, se requiere que los bienes asignados a la empresa individual se registren en la contabilidad de la misma.

---

<sup>6</sup> Circular N°49 de 2016, p. 1.

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

A pesar de que la Reforma Tributaria de la ley N°20.780 se publicó en 2014, la puesta en marcha de los nuevos regímenes de tributación empezó el 1° de enero de 2017, por ende, en 2018 se realizaron las primeras declaraciones de impuesto a la renta bajo los nuevos regímenes tributarios, y las consecuencias reales de su implementación aún se analizan.

A raíz de una expansión de su negocio, el sujeto de estudio, la empresa individual “Agrícola Juan Álvarez”, superó el nuevo promedio de ventas establecido en la ley para permanecer en el régimen de presunción de renta. Por lo tanto, para el año 2017 la entidad abandona este régimen, y, como se mencionó anteriormente, escoge el sistema de Renta Atribuida. Lo anterior se justifica en que el propietario retira el total de ingresos generados en el período y el interés de tener contabilidad completa. Es así como el empresario solicita ayuda externa, con la intención de comprender el nuevo contexto tributario en que se sitúa. A pedido del empresario se resguardó la integridad de su negocio, utilizando un nombre alternativo y sin publicar documentos internos, más que en su contenido.

Ante los hechos descritos, este estudio se centró en determinar los efectos impositivos del comentado cambio de régimen tributario, por los ingresos provenientes de la actividad agrícola que ejerce el empresario individual. Para ello, se debió conocer la tributación del negocio en renta presunta; Una vez realizado lo anterior, se analizó la carga tributaria acogido al sistema atribuido de rentas. Finalmente, se realizó un cuadro comparativo entre la carga tributaria de cada régimen, comparando resultados y estableciendo diferencias.

## **OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **Objetivo General:**

Analizar los efectos en la obligación tributaria del contribuyente de abandonar el régimen de renta presunta y pasar al de renta atribuida, por las rentas generadas en el año comercial 2017. El contribuyente es una persona natural que sólo ejerce la explotación de bienes raíces agrícolas.

### **Objetivos Específicos:**

1. Conocer la carga tributaria del empresario los últimos 3 años que estuvo acogido al régimen de renta presunta, a través del examen de sus declaraciones de renta entre 2014 y 2016.
2. Realizar un estudio de caso analizando la tributación del sujeto en estudio acogido al régimen de Renta Atribuida.
3. Determinar las diferencias producidas en la carga impositiva del sujeto en estudio según los resultados obtenidos de los objetivos anteriores, mediante un cuadro comparativo.

## METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Esta investigación se desarrolló bajo una metodología cualitativa, de tipo estudio de caso. La información necesaria para llevar a cabo este trabajo se extrajo de la realidad y de la revisión de documentos relacionados al tema, siendo las fuentes primarias la empresa individual “Agrícola Juan Álvarez”, sujeto en estudio de esta investigación, y la legislación tributaria vigente.

Para el autor Roberto Hernández Sampieri, la investigación de carácter cualitativa “utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación” (Hernández, 2010). Según Bernal, la investigación de tipo estudio de caso consta en “estudiar en profundidad o en detalle una unidad de análisis específica, tomada de un universo poblacional” (Bernal, 2006), entendiéndolo que la unidad de análisis es el caso u objeto en estudio, que posee características propias, y se encuentra dentro de un contexto específico.

Una particularidad de la investigación tipo estudio de caso es que combina características descriptivas y explicativas del sujeto en estudio, utilizando datos cualitativos y cuantitativos. Cerda (citado en Bernal, 2006), expresa que “aunque estos estudios ponen énfasis en el trabajo de campo, es imprescindible contar con un marco de referencia teórico, relacionado con los temas relevantes que los guían, para analizar e interpretar la información recolectada” (p. 116).

Un estudio descriptivo se caracteriza porque “busca especificar propiedades, características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analice. Describe tendencias de un grupo o población” (Hernández, 2010). Por otra parte, la investigación explicativa “pretende establecer las causas de los eventos, sucesos o fenómenos que se estudian” (Hernández, 2010).

La investigación de campo es aquella en que “los datos se recogen directamente de la realidad, por lo cual los denominamos primarios, su valor radica en que permiten

cerciorarse de las verdaderas condiciones en que se han obtenido los datos, lo cual facilita su revisión o modificación en caso de surgir dudas” (Tamayo, 2001).

### **Etapas de la investigación**

Para el desarrollo de la investigación, se realizaron las siguientes etapas:

#### 1. Recopilación de información

En esta etapa se recolectaron datos de fuentes primarias y secundarias. Se recopiló y seleccionó material bibliográfico que respalde la investigación. Las fuentes se han catalogado de la siguiente forma:

- Fuentes primarias: Libros sobre derecho tributario y sobre el sistema tributario chileno; circulares, oficios y otros documentos publicados por el Servicio de Impuestos Internos; legislación tributaria nacional; Registros financieros, declaraciones de impuestos y documentos administrativos del sujeto en estudio.
- Fuentes secundarias: revistas y textos en internet; clases y diapositivas.

#### 2. Sistematización de la información

En esta fase se ordenó la información obtenida, jerarquizando de acuerdo a los objetivos de la investigación, en archivos y carpetas digitales. El eje de este ordenamiento fue el siguiente:

- Sistema tributario chileno
- Renta presunta
- Renta atribuida

#### 3. Elaboración, validación y aplicación de instrumentos

En la tercera etapa se aplicaron los instrumentos de recopilación de datos que fueron necesarios para llevar a cabo la investigación, mediante las siguientes actividades:

- Examen de las declaraciones de renta (formularios N°22) de los últimos 3 períodos en que “Agrícola Juan Álvarez” estuvo acogida al régimen de renta presunta, con el fin de conocer la carga tributaria del contribuyente bajo este régimen tributario.
- Recopilación y validación de la información financiera del negocio, y, apoyado en estos datos, analizar la carga tributaria del sujeto en estudio acogido al régimen de renta atribuida.
- Elaboración de un cuadro comparativo donde se compararon las diferencias entre la carga tributaria en el régimen de renta presunta y el sistema atribuido de rentas.

#### 4. Análisis y procesamiento de los resultados logrados

En esta etapa se interpretaron los resultados y se realizaron las respectivas conclusiones.

Se estudió y comparó la carga tributaria del sujeto en estudio en cada régimen tributario, identificando diferencias y analizando los efectos tributarios del cambio de régimen. Posteriormente se hicieron conclusiones y recomendaciones pertinentes, según los resultados obtenidos.

Finalmente, se redactó el informe final según Normas APA y el Reglamento de Titulación de la Escuela de Auditoría.

## ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Para concretar los objetivos planteados, se llevaron a cabo una serie de actividades que apoyaron esta labor. Así, para desarrollar el objetivo N°1 se examinaron las declaraciones de renta del sujeto en estudio para conocer la tributación de éste los últimos tres años que estuvo a renta presunta. Luego, para el objetivo N°2 se recopiló información financiera del sujeto en estudio y se estudió la carga tributaria acogido a renta atribuida; Por último, para el objetivo N°3 se elaboró un cuadro comparativo en el que se identificaron las diferencias en la carga tributaria de ambos regímenes.

**1. Objetivo específico N°1: Conocer la carga tributaria del empresario los últimos 3 años que estuvo acogido al régimen de renta presunta, a través del examen de sus declaraciones de renta entre 2014 y 2016.**

### 1.1 Revisión de las declaraciones de renta entre los años 2014 y 2016.

Para conocer la carga tributaria de los últimos 3 años que Agrícola Juan Álvarez estuvo acogido al sistema de presunción de rentas, se examinaron sus declaraciones de renta entre los años 2014 y 2016 contenidas en los formularios N°22 del SII; estos datos fueron apoyados con el avalúo fiscal de cada año. La tabla N°1 resume los datos obtenidos relacionados con la tributación en este régimen impositivo:

Tabla 1:

Información de los formularios N°22 de “Agrícola Juan Álvarez” del período 2014-2016.

Partida	Año		
	2014	2015	2016
Avalúo Fiscal	48.048.824	48.578.815	49.114.652
Renta presunta	4.804.882	4.857.882	4.911.465
Tasa de IDPC	21%	22,5%	24%
IDPC	1.009.025	1.093.023	1.178.752
Impuesto Territorial	(156.000)	(156.359)	(156.718)
IDPC Final	853.025	936.665	1.022.033

Fuente: Elaboración propia, en base a los F22 de “Agrícola Juan Álvarez”.

En la tabla N°1, se muestra por cada año:

- El avalúo fiscal afecto del bien raíz agrícola.
- La renta presunta, calculada en razón del 10% del avalúo fiscal
- La tasa de IDPC empleada en cada año.
- El IDPC determinado de la aplicación de la tasa sobre la renta presunta, sin deducciones.
- El Impuesto Territorial pagado en cada año, y utilizado como crédito contra el IDPC; y, finalmente,
- El IDPC final, descontado el crédito por Impuesto Territorial.

El año 2016, último año acogido a este régimen, el empresario determinó un Impuesto de Primera Categoría de \$1.178.752, al que aplicado el respectivo crédito por Impuesto Territorial concluyó en \$1.022.033. El IDPC determinado se considera como crédito contra el impuesto final, en este caso, por un total de \$1.178.752.

Al observar la información declarada por el empresario en los formularios N°22, se percató que este sólo había declarado el impuesto correspondiente al negocio, es decir, el IDPC, sin declarar sus impuestos personales, gravados en este caso con IGC. En el supuesto que se regularice este hecho, la base imponible de este impuesto es la renta presunta determinada, imputada en un 100% al ser un empresario individual con un único propietario. La tabla N°2 muestra la renta presunta utilizada como base imponible de IGC y su tributación por este impuesto durante el período 2014-2016, considerando un supuesto en que se subsane esta situación:

Tabla 2:

IGC del propietario entre 2014 y 2016.

Año	Renta presunta	Tramo correspondiente a IGC		Tasa de impuesto
2014	4.804.882	de \$0,00	a \$6.605.064	Exento
2015	4.857.882	de \$0,00	a \$6.998.076	Exento
2016	4.911.465	de \$0,00	a \$7.282.710	Exento

Fuente: Elaboración propia, con el avalúo fiscal y la tabla de IGC de cada año.

En el cuadro anterior se observa que la renta presunta se ubicó en el tramo de ingresos de menor cuantía en cada uno de los años analizados, lo que significa que se encontró exento del pago de IGC, y, por lo tanto, no se afectó al propietario con los impuestos personales. No obstante, en nuestro país los impuestos a la renta al ser integrados el IDPC determinado se considera como crédito contra el IGC. La tributación de IGC que debió corresponder para el año 2016 se presenta a continuación:

Tabla 3:  
IGC en renta presunta año 2016 (supuesto).

Impuesto Global Complementario	
Año	2016
Base Imponible	4.911.465
Tasa de impuesto	EXENTO
Impuesto Global Complementario antes de rebaja	0
Crédito por Impuesto de Primera Categoría	(1.178.752)
Impuesto Global Complementario	(1.178.752)
Devolución de Impuestos	1.178.752

Fuente: Elaboración propia, con información del sujeto en estudio y el SII

Como se muestra en la tabla N°3, el IDPC determinado en \$1.178.752 se rebaja como crédito contra un IGC igual a \$0, generándose una diferencia negativa por la misma cuantía del IDPC, es decir, por -\$1.178.752. Este “impuesto negativo” se traduce en una devolución de impuestos, y en este caso ocurre porque el crédito por IDPC es igual al IGC determinado. La devolución de impuestos fue por \$1.178.752. Al tener un IDPC por el mismo valor que la devolución de impuestos, estas partidas se suprimen entre ellas, dando como resultado un impuesto a la renta igual a \$0 por los años que el contribuyente estuvo acogido a renta presunta.

Cabe destacar que, de no haber vencido el plazo de prescripción en este caso, se puede rectificar renta mediante el procedimiento que el SII establece, y pedir la devolución de impuestos por los excesos pagados.

## 1.2 Verificar si el empresario dejó de cumplir las condiciones para seguir en renta presunta

Con todo, esta situación anómala llevó a que se verificará si efectivamente el sujeto en estudio sobrepasó el límite establecido desde el año 2016. A continuación, se muestra el total de ingresos netos del giro durante el período 2014 a 2016, últimos años que estuvo acogido a este sistema de tributación, valorizados en UTM y en UF:

Tabla 4:

Ingresos netos de “Agrícola Juan Álvarez” entre los años 2014 y 2016 (en UTM)

Año	Precio neto	Kg	Ventas (\$)	UTM (\$)	Ventas en UTM
2014	\$3.000	80.000	\$240.000.000	\$43.198,00	5.556
2015	\$3.000	85.000	\$255.000.000	\$44.955,00	5.672
2016	\$3.000	90.000	\$270.000.000	\$46.183,00	5.846
Promedio			\$255.000.000	-	5.691

Fuente: Elaboración propia, con información de “Agrícola Juan Álvarez” y del SII.

La tabla N°4 presenta los ingresos netos del sujeto en estudio durante los años 2014 y 2016 fueron menores a 8.000 UTM, encontrándose acorde a la normativa vigente de la época. Pero con las reformas al marco legal tributario, el límite de ventas cambio a 9.000 UF, calculados según la UF del mes en que se produjeron los ingresos. Cabe recordar que estos se producen en el mes de diciembre de cada año. En la tabla N°5 se muestran los ingresos generados en el mismo período analizado, calculados de acuerdo a la nueva normativa:

Tabla 5:

Ingresos netos de Agrícola Juan Álvarez entre los años 2014 y 2016 (en UF)

Año	Precio neto	Kg	Ventas (\$)	UF (\$)	Ventas en UF
2014	\$3.000	80.000	\$240.000.000	\$24.627,10	9.745
2015	\$3.000	85.000	\$255.000.000	\$25.629,09	9.950
2016	\$3.000	90.000	\$270.000.000	\$26.347,98	10.247
PROMEDIO			\$255.000.000	-	9.981

Fuente: Elaboración propia, con información de “Agrícola Juan Álvarez” y del SII.

Al llevar los montos de las ventas netas del período mencionado a UF queda en evidencia que el nuevo promedio establecido de 9.000 UF se excede en 981 UF. Por lo tanto, el abandono del régimen de renta presunta es pertinente a contar del 1° de enero de 2017.

Finalmente, al realizar este objetivo conseguimos tener una idea concreta de la situación tributaria de nuestro sujeto en estudio estando acogido a renta presunta, lo que nos dio una base medible para comparar en la resolución del objetivo n°3.

## 2. Objetivo específico N°2: Realizar un estudio de caso analizando la tributación del sujeto en estudio acogido al régimen de Renta Atribuida

### 2.1 Determinación del Impuesto de Primera Categoría

Para analizar la carga tributaria del sujeto en estudio acogido al régimen de renta atribuida fue necesario conocer aquellas partidas financieras que influyeron en la determinación del impuesto a la renta de “Agrícola Juan Álvarez”. Esta información financiera se presenta a continuación:

• Ingresos netos	270.000.000
• Costo de venta	102.152.968
• Gastos necesarios	17.013.296
• Ajustes a la renta líquida (Art. 41 LIR)	7.163.267
• PPM	2.700.000
• Impuesto Territorial	157.079

Con estos datos se estudió el impuesto a la renta del sujeto en estudio, acogido al régimen del 14 A. Previo a esto, se verificó la RLI afecta al IDPC. La tabla N°6 muestra el procedimiento de cálculo de la RLI:

Tabla 6:

Determinación de la RLI afecta a IDPC de “Agrícola Juan Álvarez”.

Partida	Monto
Ingresos	270.000.000
(-) Costo de Ventas	102.152.968
(=) Renta Bruta	167.847.032
(-) Gastos Necesarios	17.013.296
(=) Renta líquida	150.833.736
(+/-) Ajustes a la Renta Líquida (art. 41)	-7.163.267
(+/-) Agregados y Deducciones (art. 33)	0
<i>Renta Líquida Imponible de IDPC</i>	143.670.469

Fuente: Elaboración propia, con información de “Agrícola Juan Álvarez”.

La RLI determinada fue de \$143.670.469. Este monto, dadas las condiciones que establece el mencionado régimen tributario, constituyó la base imponible de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario. Además, al ejercer sus actividades como Empresario Individual, la RLI se atribuyó en un 100% al propietario del negocio. La tabla N°7 muestra el cálculo del IDPC:

Tabla 7:

IDPC de “Agrícola Juan Álvarez” en renta atribuida.

Partida	Monto
Renta Líquida Imponible de IDPC	143.670.469
Tasa de impuesto	25%
Impuesto de Primera Categoría	35.917.617
(-) PPM	(2.700.000)
(-) Crédito Impuesto territorial	(157.079)
IDPC final	33.060.538

Fuente: Elaboración propia, con información de “Agrícola Juan Álvarez”.

Como se aprecia en la tabla, a la RLI determinada bajo el procedimiento establecido se le aplicó la tasa de IDPC vigente al año 2017 de 25%, dando un importe por IDPC de \$35.917.617. Este monto es el que se imputa contra los impuestos personales.

No obstante, al IDPC determinado se le rebajó el PPM de \$2.700.000, que representa un pago provisorio de los impuestos a la renta durante el año, en razón del 1% de los ingresos netos del ejercicio; y, posteriormente, se descontó el Impuesto territorial pagado de \$157.079, resultado un IDPC final de \$33.060.538.

Respecto de los registros contables nuevos, en este caso sólo se completa el registro de Rentas Atribuidas Propias (RAP), ya que no se practica depreciación acelerada, no se registraron ingresos exentos ni tampoco existe crédito declarado de años anteriores. Es así, como los registros tributarios quedan de la siguiente forma:

Control de rentas de “Agrícola Juan Álvarez”.

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC
<b>RLI al 31.12.2017</b>	\$ 143.670.469	\$ 143.670.469	\$ -	\$ -	\$ -
<b>Menos:</b>	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<b>Remanente antes de retiros</b>	\$ 143.670.469	\$ 143.670.469	\$ -	\$ -	\$ -
<b>Menos:</b>			\$ -	\$ -	\$ -
• <b>Retiro: \$143.670.469</b>	(\$143.670.469)	(\$143.670.469)			
<b>Remanente ejercicio siguiente</b>	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Fuente: Elaboración propia, con información de “Agrícola Juan Álvarez”.

La imputación de los retiros se hace dentro del registro RAP, ya que el monto del retiro en este caso es por el total del importe de la partida RAP, sin dejar remanente para el ejercicio siguiente. Por otra parte, como se menciona en el párrafo anterior, no se generan montos en los registros FUF y REX. El registro SAC no se ve modificado debido que el crédito por IDPC se utilizará en el siguiente punto contra el Impuesto Global Complementario.

Cabe recordar que los retiros efectuados de la partida RAP no tributan debido a que se consideran Ingresos no Constitutivos de Renta. Lo anterior se explica porque al ser atribuidas en el ejercicio que se generaron, se incorporan a la base imponible del IGC.

A pesar de que para el caso en estudio no existe una mayor variación en este registro, es necesario mencionarlo ya que el control de rentas es una consecuencia directa de entrar al régimen de renta atribuida.

## 2.2 Determinación del Impuesto Global Complementario

Una vez determinado el IDPC, se integra el total del importe considerado como crédito contra el IGC, para evitar la doble tributación de las rentas. Para lo anterior, la base imponible de este impuesto corresponde a la RLI determinada en el punto anterior, por \$143.670.469, en su calidad de renta atribuida.

A continuación, la tabla N°8 describe el procedimiento de tributación del IGC en este régimen tributario:

Tabla 8:  
Cálculo del IGC propietario bajo renta atribuida.

Partida	Monto
Renta Líquida Imponible de IGC	143.670.469
Tasa	35%
IGC antes de rebaja	50.284.664
(-) Rebaja	(13.144.644)
IGC antes de créditos	37.140.020
(-) Crédito por IDPC	(35.917.617)
Impuesto Global Complementario	1.222.402

Fuente: Elaboración propia, según la LIR.

Considerando que la renta afecta a este impuesto se encontró en el tramo de mayores ingresos, se gravó con una tasa de 35%. El cálculo anterior entregó un IGC de \$50.284.664, pero a este saldo se le descontó la rebaja permitida para cada tramo, resultando finalmente un IGC por \$37.140.020. Es a este monto al que se le integró el IDPC señalado como crédito, de \$35.917.617, determinando un Impuesto Global Complementario final de \$1.222.402.

En total, el impuesto a la renta del empresario fue de \$37.140.020, el que se desglosa a continuación:

- Impuesto de Primera Categoría: \$35.917.617.
- Impuesto Global Complementario: \$1.222.402.

Es importante destacar que, en el régimen de renta atribuida, la carga tributaria no dependerá del retiro que realice el contribuyente, ya que se tributa por el total de rentas que se asignen al propietario. Lo anterior explica que la base imponible de IDPC e IGC sea la misma.

### **2.3 Situación especial: Aplicación del mecanismo de deducción de utilidades reinvertidas (supuesto)**

Dado que el régimen de renta atribuida permite deducir la RLI mediante el incentivo a la reinversión incluido en el artículo 14 ter letra C de la Ley de Renta, se analizó el caso supuesto en que el empresario decidiera hacer uso de este beneficio. Para llevar a cabo este procedimiento, se verificó en primer lugar si cumplía con los requisitos, llevando a pesos el límite de ventas de 100.000 UF y el límite a deducir de 4.000 UF. Utilizando la UF de enero de 2018 de \$26.799,01, se calculó el total en pesos de los límites a deducir de la RLI y del promedio de ventas:

- Límite a deducir de la RLI: \$107.196.040
- Límite promedio de ventas: \$2.679.901.000

Ahora bien, se sabe que el monto máximo de ventas promedio de los últimos 3 años no debe ser superior a \$2.679.901.000, muy por sobre el promedio de \$255.000.000 de “Agrícola Juan Álvarez”. Por otra parte, el total a deducir como porcentaje de la RLI reinvertida no debe exceder de \$107.196.040. Para el caso en concreto, se simuló un retiro de \$48.000.000, con un IPC de 1%. A continuación, se aplica el mecanismo de cálculo de este beneficio:

- a) Determinar la RLI del ejercicio:
  - \$143.670.469.
- b) Determinar los retiros del ejercicio actualizados según variación del IPC:
  - \$48.480.000.
- c) Determinar el monto de la RLI reinvertida:
  - $(143.670.469 - 48.480.000) = \$95.190.469$

- d) Calcular el 50% de la RLI reinvertida:
- $(95.190.469 * 0,5) = \$47.595.234$
- e) Comparar el 50% de la RLI ajustada con el tope de 4.000 UF, siendo la cantidad menor la deducción a la RLI:
- $(47.595.234 < 107.196.040) =$  Deducción de \$47.595.234.
- f) Determinar la RLI definitiva que se afectará con el IDPC
- RLI afecta:  $(143.670.469 - 47.595.324) = \$96.075.234$ .

Se desprende de esta información que el retiro asciende a \$48.480.000 por la actualización según IPC, quedando un total reinvertido de \$95.190.469. El 50% de este monto no retirado fue de \$47.595.234 (1.785 UF), el cual se consideró a deducir de la RLI al ser menor que el máximo a rebajar de \$107.196.040. Posteriormente, a la RLI original de \$143.670.469 se dedujo el 50% de lo reinvertido, dando una RLI definitiva afecta a IDPC de \$96.075.234. La tabla N°9 grafica el ejercicio matemático simple por el cual se recalcula la nueva RLI, en función de los resultados anteriores:

Tabla 9:

Determinación de la RLI definitiva aplicando el mecanismo de reinversión.

Partida	Monto
RLI afecta al IDPC	143.670.469
(-) Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	<u>(47.595.234)</u>
(=) RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC	96.075.234

Fuente: Elaboración propia, según disposiciones de la LIR.

Una vez claro el monto de la RLI final afecta a IDPC, se calcula el nuevo impuesto aplicando la tasa y descuentos correspondientes. La tabla N°10 presenta la tributación por IDPC:

Tabla 10:  
IDPC de “Agrícola Juan Álvarez” aplicando mecanismo de reinversión.

Partida	Monto
Renta Líquida Imponible de IDPC	96.075.234
Tasa de impuesto	25%
Impuesto de Primera Categoría	24.018.809
(-) Pagos Provisionales Mensuales	(2.700.000)
(-) Crédito por Impuesto territorial	(157.079)
Impuesto de Primera Categoría final	21.161.730

Fuente: Elaboración propia, según disposiciones de la LIR.

El nuevo IDPC calculado fue de \$24.018.809. Al descontar el PPM e Impuesto Territorial resultó un IDPC de \$21.161.730. Al integrar este impuesto al IGC, se hace por el monto determinado antes de los respectivos descuentos. Posteriormente, se elaboró el respectivo control de rentas, realizando las modificaciones pertinentes:

Control de rentas de “Agrícola Juan Álvarez”, aplicando mecanismo de reinversión.

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC
<b>RLI al 31.12.2017</b>	\$ 96.075.234	\$ 96.075.234	\$ -	\$ -	\$ -
<b>Menos:</b>	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
<b>Remanente antes de retiros</b>	\$ 96.075.234	\$ 96.075.234	\$ -	\$ -	\$ -
<b>Menos:</b>					
• <b>Retiros: \$48.000.000</b>	(\$96.075.234)	\$ 96.075.234	\$ -	\$ -	\$ -
<b>Remanente ejercicio siguiente</b>	0	0	\$ -	\$ -	\$ -

Fuente: Elaboración propia, con información del sujeto de estudio.

En este caso, a diferencia de lo que podría esperarse, el control de rentas se realizó de la misma forma que en el punto 2.1, debido a las diferencias generadas por este mecanismo se imputan en la declaración jurada 1938, según las disposiciones definidas para este procedimiento. En este documento, se registra el saldo para el ejercicio siguiente por la diferencia entre la RLI reajustada y los retiros efectivos, que se incluirá dentro de la partida REX del control de rentas del próximo período.

En los que respecta a cada registro, la imputación de los retiros se hace dentro del registro RAP, ya que las rentas atribuidas para efectos de IGC se imputan por el monto total del registro RAP, pero por el monto equivalente a la RLI sobre la cual tributa el sujeto en estudio en caso de aplicar este mecanismo, de \$96.075.234. Por otra parte, no se generan montos en los registros FUF y REX.

El registro SAC no se ve modificado debido que el crédito por IDPC se rebajará más adelante del IGC. Al igual que en el resultado del punto 2.1, el retiro se considera un ingreso no constitutivo de renta y por lo tanto no tributa, incorporando dicho monto a la base imponible de IGC. Finalmente, la tributación se completa integrando el IDPC al IGC:

Tabla 11:  
Determinación del IGC aplicando el mecanismo de reinversión de utilidades.

Partida	Monto
Base imponible	96.075.234
Tasa de impuesto	35%
Impuesto Global Complementario antes de rebaja	33.626.332
Rebaja por tramo	-13.144.644
Impuesto Global Complementario determinado	20.481.688
Crédito por Impuesto de Primera Categoría	-24.018.809
Impuesto Global Complementario	-3.537.121
Devolución de impuestos	3.537.121

Fuente: Elaboración propia, según disposiciones de la LIR.

Se observa en la tabla N°11 que el IGC se calculó sobre la misma base imponible de IDPC, puesto que, para efectos tributarios, este mecanismo de reinversión considera la RLI rebajada como la renta a atribuir. Una vez más el monto se ubicó en el tramo mayor de ingresos, y como consecuencia de ello se gravó con una tasa de 35%. Producto de lo anterior, se estableció en primera instancia un IGC de \$33.626.332, el que posterior rebaja permitida por tramo resulta en un IGC de \$20.481.688. A este último importe es al que se le descuenta el crédito por IDPC de \$24.018.809.

El IDPC imputado como crédito es mayor que el IGC, por lo tanto, cubre completamente el monto de IGC y la diferencia negativa que se genera se transforma en una devolución de impuestos por esa cantidad, es decir, la devolución pertinente fue por \$3.537.121, totalizando el impuesto a la renta final en \$20.481.688, que se desglosa de la siguiente manera:

- Impuesto de Primera Categoría: \$24.018.809.
- Impuesto Global Complementario: -\$3.537.121 (devolución de impuestos).

Con todo, una vez realizado este objetivo se logró cuantificar la tributación del empresario individual acogido a renta atribuida en la forma tradicional determinación de impuestos y con la alternativa de aplicar la deducción por utilidades reinvertidas, existiendo así una base concreta para comparar con la tributación en régimen de renta presunta.

**3. Objetivo específico N°3: Determinar las diferencias producidas en la carga impositiva del sujeto en estudio según los resultados obtenidos de los objetivos anteriores, mediante un cuadro comparativo.**

### **3.1 Situación del empresario acogido a renta presunta**

Es necesario mencionar que la carga tributaria de renta presunta del sujeto en estudio utilizada en el objetivo N°1 correspondía al año 2016, y, además, se detectó un error en la declaración. Por lo tanto, para hacer una comparación neutral se hizo necesario llevar la carga tributaria de renta presunta a 2017, con el avalúo fiscal respectivo y declarando por los impuestos pertinentes. La carga impositiva que hubiese afectado al sujeto en estudio para el año 2017, en renta presunta, se presenta la tabla N°12:

Tabla 12:  
IDPC de “Agrícola Juan Álvarez” bajo renta presunta año 2017 (supuesto).

Año	Avalúo Fiscal	Renta Presunta	Tasa	IDPC	IT	IDPC
2017	49.656.398	4.965.640	25%	1.241.410	157.079	1.084.331

Fuente: Elaboración Propia, con información de “Agrícola Juan Álvarez”.

El avalúo obtenido fue de \$49.656.398, resultando una renta presunta y base imponible de IDPC de \$4.965.640, monto al que se aplicó la tasa pertinente de 25%, obteniendo un IDPC de \$1.241.410. El impuesto final fue de \$1.084.331, ya que este importe tiene descontado el respectivo Impuesto Territorial, por el monto que el sujeto en estudio proporcionó.

Tomando en cuenta que para efectos de IGC el total de la renta presunta se considera como RLI, se ubicó el monto en el tramo correspondiente:

Tabla 13:  
IGC en renta presunta para el año 2017 (supuesto).

Partida	Monto
Renta presunta (RLI de IGC)	4.965.640
Tasa de impuesto	EXENTO
Impuesto Global Complementario determinado	-
Rebaja	-
Impuesto Global Complementario	-
Crédito por Impuesto de Primera Categoría	(1.241.410)
Devolución de impuestos	1.241.410

Fuente: Elaboración Propia, con información del sujeto en estudio.

Nuevamente la renta presunta, como se observa en la tabla N°13, se ubica dentro del intervalo exento de IGC, debido a la cuantía de esta. Al aplicar el crédito por IDPC a un IGC equivalente a \$0, resulta una devolución de impuestos por el total del IDPC determinado de \$1.241.410. Como en los años anteriores analizados en el objetivo N°1, el total por impuesto a la renta en caso de seguir en renta presunta sería de \$0.

La comparación de la carga tributaria de impuesto a la renta entre los regímenes tributarios analizados es más objetiva si se considera que el sujeto en estudio declaró de forma regular sus impuestos, o rectifica la situación de sus créditos por IDPC, ya que esa es la carga tributaria real de un contribuyente de sus características acogido a renta presunta.

### **3.2 Determinación de diferencias entre la carga tributaria del régimen de renta presunta y el de renta atribuida**

Una vez conocida la carga tributaria de “Agrícola Juan Álvarez” en los últimos 3 años que estuvo acogido al régimen de renta presunta y la tributación del primer año que se acogió al de renta atribuida, se decretaron las diferencias en cada uno de los regímenes impositivos analizados, determinando así los efectos tributarios del cambio de sistema tributario. La tabla N°14 compara la tributación de cada régimen, desde los aspectos que más influyen en las diferencias impositivas de cada régimen:

Tabla 14:

Diferencias en la tributación de “Agrícola Juan Álvarez” bajo renta presunta y renta atribuida.

Impuesto	Variable	Renta Presunta	Renta Atribuida	Diferencias
IDPC	Base imponible	4.965.640	143.670.469	138.704.829
	Tasa	25%	25%	-
	Impuesto	1.241.410	35.917.617	34.676.207
IGC	Base Imponible	4.965.640	143.670.469	138.704.829
	Tasa	Exento	35%	-
	Impuesto con deducciones	(1.241.410)	1.222.402	2.463.812
Impuesto a la Renta	Total	-	37.140.020	37.140.020
	% de Ingresos Netos	0%	13,76%	Total

Fuente: Elaboración propia, según resultados de los objetivos N°1 y N°2.

Si se compara la tributación del empresario bajo renta presunta y acogido a renta atribuida las diferencias son totales, dado el hecho de que, en renta presunta, en una situación regular, la carga tributaria por impuestos a la renta era de \$0, en cambio en el régimen del art. 14 A la carga tributaria fue de \$37.140.020.

El hecho de que no se paguen impuestos a la renta en el régimen renta presunta, en este caso, se explica, en primer lugar, porque este sistema impositivo no afecta los ingresos obtenidos por el empresario, si no que grava la actividad que ejerce. No es lo que ocurre en el sistema atribuido de rentas donde se afecta con impuestos la renta efectiva, es decir, la renta que realmente ha recibido por el giro de su negocio.

Lo anterior, lleva inevitablemente a que la base imponible sobre la cual se calcularon los impuestos no sean las mismas, ni tampoco similares. En relación al IDPC, al hacer una comparación, la base imponible de renta atribuida es 29 veces la de renta presunta, por lo tanto, al aplicar la tasa por el porcentaje correspondiente, es obvio que la tributación por IDPC sea mayor en igual cantidad de veces.

Respecto al impuesto que afecta a la persona natural, en ambos casos se entiende que la base imponible de IDPC es la misma que IGC. En este caso, la base imponible de cada régimen lleva a los extremos la tributación por IGC, ya que la RLI de renta presunta se ubicó dentro del tramo de menores ingresos, y, por ende, exenta de este tributo; en cambio, en renta atribuida la magnitud del monto se ubicó en el tramo de mayores ingresos, gravándose con una tasa de 35%, la mayor tasa que afecta el IGC.

También, al imputar al IGC el crédito por IDPC generado en cada régimen tributario, se observa que en renta presunta este crédito rebajó completamente la tributación de impuestos a la renta (considerando la correcta declaración de IGC), produciendo una devolución de impuestos por el total del crédito por IDPC; por otra parte, en el sistema atribuido este crédito se descuenta del IGC determinado, pero no alcanza a cubrir la totalidad de este, y como consecuencia de ello, quedó un excedente que pagar, aumentando aún más el impuesto total.

Básicamente, el sujeto en estudio pasó de un régimen en el que no pagaba impuestos a desembolsar casi el 14% de los ingresos netos del período por concepto de impuesto a la renta.

### **3.3 Diferencias entre la carga tributaria de la renta atribuida y en el supuesto que aplique el mecanismo de deducción de utilidades reinvertidas**

Ahora bien, considerando que la tributación del régimen de renta atribuida puede variar por la aplicación del beneficio de deducir las utilidades reinvertidas, se consideró necesario comparar la variación producida entre la tributación normal y la determinada aplicando el mencionado beneficio. La tabla N°15 compara la carga tributaria del empresario al hacer uso del beneficio de deducción a la RLI de utilidades reinvertidas y con el procedimiento normal de renta atribuida:

Tabla 15:

Tributación de “Agrícola Juan Álvarez” entre renta atribuida y el mecanismo de reinversión (supuesto).

Impuesto	Variable	Renta Atribuida	RA C/ Reinversión	Diferencias
IDPC	Base Imponible	143.670.469	96.075.234	-47.595.234
	Tasa	25%	25%	-
	Impuesto	35.917.617	24.018.809	-11.898.809
IGC	Base Imponible	143.670.469	96.075.234	-47.595.234
	Tasa	35%	35%	-
	Impuesto con deducciones	1.222.402	-3.537.121	-4.759.523
Impuesto a la Renta	Impuesto a la renta % de Ingresos netos	37.140.020 13,76%	20.481.688 7,59%	-16.658.332 -44,85%

Fuente: Elaboración propia, según resultados del objetivo N°2.

Al ver la tabla, se comprueba que, en primer lugar, la aplicación de este beneficio redujo base imponible de IDPC e IGC considerablemente. La RLI afecta al impuesto disminuyó en \$47.595.234, un 33% menos que la base imponible de la renta atribuida sin aplicar el beneficio. Cabe recordar que la reducción fue por consecuencia del crédito a la reinversión de utilidades, y no por una diferencia en las partidas utilizadas para el cálculo de la RLI afecta a IDPC.

La disminución de la RLI y la aplicación de tasas en base a porcentajes disminuyeron en igual proporción el IDPC. Es así que como al aplicar la tasa correspondiente, el IDPC determinado fue un tercio menos, por un total de \$24.018.809.

Al considerar la misma RLI para la tributación por IGC, esta se encontró en ambos casos en el tramo de mayores ingresos, aplicando a cada cifra una tasa de 35%. Pero, como se analizó en el punto anterior, en el primer caso el IGC después de la respectiva rebaja fue mayor que el crédito por IDPC, y como consecuencia, se produjo un exceso que debió pagarse.

No fue así en el caso de aplicar retiros parciales, ya que, debido a una base imponible menor de IGC, al aplicar el porcentaje correspondiente el monto por este impuesto fue menor que el crédito por IDPC, y, por ende, al integrarse al impuesto final, el crédito produjo una diferencia a favor del empresario, catalogada como devolución de impuestos por \$3.537.121.

Finalmente, la carga tributaria de impuesto a la renta se reduce a \$20.481.688, un 45% menor en comparación a la determinada en renta atribuida sin acogerse al beneficio analizado y un 8% de los ingresos netos generados en el año comercial.

## CONCLUSIONES

El propósito de esta investigación fue determinar los efectos tributarios del cambio de régimen de renta presunta a renta atribuida, en un contribuyente que debió abandonar el sistema de presunción de rentas como consecuencia de las modificaciones realizadas a la legislación tributaria, y que optó por el régimen atribuido del artículo 14 letra A) de la Ley de Renta. Este estudio pretende ser una guía para aquellos empresarios del rubro agrícola que se encuentren en una situación similar, teniendo en cuenta que el cambio de régimen impositivo sería un hecho significativo para la empresa.

El objetivo general de este estudio fue analizar los efectos tributarios del cambio de régimen de renta presunta a renta atribuida, en un empresario individual que ejerce la actividad agrícola en la comuna de Curicó, región del Maule, por los ingresos generados en el año 2017.

Por otra parte, del desarrollo de los objetivos específicos se desprendieron las siguientes conclusiones:

En primer lugar, con respecto al objetivo específico N°1, el régimen de renta presunta afecta con bajos o nulos impuestos a la renta a los contribuyentes acogidos, lo que permite a las empresas disponer de una mayor cantidad de recursos monetarios. También, en el caso que se repita una no declaración de IGC, se puede hacer una rectificación de la declaración de impuestos, según la forma que establece el SII, y solicitar la debida devolución; pero por tratarse de una declaración incompleta estará sujeta a multas pecuniarias.

En segundo lugar, del desarrollo del objetivo específico N°2, se desprende que la tributación en el régimen de renta atribuida, para aquellas empresas que no tengan inversiones en otras entidades, la determinación de la RLI no tendrá diferencias con el mecanismo de los artículos N°29 al N°33 de la Ley de Renta, ya que en este caso la atribución de rentas se hará sólo por las rentas generadas en su giro comercial, es decir, por las rentas atribuidas propias. Además, en este régimen tributario existen mecanismos

que permiten disminuir la carga fiscal y que no representan egresos efectivos, como: el mecanismo de deducción de las utilidades que sean reinvertidas, una cuota anual de depreciación de los activos fijos, los ajustes al capital propio, entre otros.

Finalmente, al completar el objetivo específico N°3 se midió con cifras que aquellas empresas que se encuentren en una situación similar a la del sujeto en estudio sufrirán un incremento significativo o total de la carga fiscal por impuesto a la renta. No obstante, al realizar retiros parciales a las utilidades del período, el mecanismo de reinversión analizado permitirá dosificar tales efectos. Dentro de todo, se recomienda el apoyo en profesionales, ya que en estos casos es recomendable crear una provisión para el pago del impuesto a la renta. Por otra parte, el pasar a un régimen con contabilidad completa permitirá tener un mayor control de la información financiera mediante los libros contables obligatorios que deberá presentar cada período.

A modo de conclusiones globales, se puede agregar que el sistema tributario chileno se volverá más suficiente, ya que, como consecuencia de la reforma tributaria, obtendrá una mayor cantidad de ingresos para solventar el gasto público, derivados de un universo más amplio de contribuyentes que tributarán sobre su renta efectiva; lo cual se complementa con un aumento de la tasa de este impuesto de un 24% en 2016 a 25% a partir de 2017.

Por último, el sistema tributario de nuestro país se transforma en uno más equitativo, porque en casos como el analizado en esta investigación, contribuyentes con altos niveles de ventas tributarán a la par con empresarios de otros rubros que no pueden acogerse al régimen de renta presunta.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aste, C., (2006), *Curso sobre derecho y código tributario*, Santiago, Chile
- Aste, C. (2017), *La Renta y sus nuevos sistemas de tributación: Análisis evolutivo, normativa y práctica*, Santiago, Chile.
- Bernal, C. (2006) “Metodología de la Investigación”. Pearson. Tercera Edición. Colombia.
- Cabrera, J. (2016). *Enciclopedia Jurídica Online Gratis*. Recuperado de <http://leyderecho.org/sistema-impositivo/>
- Hernández R, Fernández C; Baptista P. (2010) “Metodología de la investigación”. Mc Graw Hill. Quinta Edición. México.
- Ibaceta Rivera, H. (2011). La conversión y sus efectos tributarios. *Revista de Estudios Tributarios*, (5), pág. 9-26. Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41127/42668>
- Jarach, D. (2004). *El Hecho Imponible*. Recuperado de <http://www.tribunalcontenciosobc.org/Biblioteca/libros/Dino%20Jarach%20el%20hecho%20imponible.pdf>
- Massone, P., (2016), *Principios de Derecho Tributario*. Thomson Reuters. Tomo I y II. Chile.
- Polanco, G. (2016, mayo). *Reforma Tributaria: Introducción al régimen de tributación sobre renta atribuida*, Centro de Estudios Tributarios de la U. de Chile. Recuperado de <http://www.cetuchile.cl/reportetributario/2015/rt71.pdf>

- Rodríguez Lobato, R. (1998). *Derecho Fiscal*. Recuperado de [http://derechomexicano.com.mx/wp-content/uploads/2017/11/derecho\\_fiscal\\_-\\_raul\\_rodriguez\\_lobato.pdf](http://derechomexicano.com.mx/wp-content/uploads/2017/11/derecho_fiscal_-_raul_rodriguez_lobato.pdf)
- Silva, M. (2014). Curso de Derecho Tributario [Material de clase]. Universidad de Valparaíso. Santiago, Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. *Sistema Tributario Chileno* [diapositivas de PowerPoint]. Recuperado de [www.sii.cl/portales/investors/inf\\_general/sist\\_trib\\_chileno.pps](http://www.sii.cl/portales/investors/inf_general/sist_trib_chileno.pps)
- Servicio de Impuestos Internos. *Diccionario básico tributario contable*. [en línea]<[http://www.sii.cl/diccionario\\_tributario/dicc\\_p.htm](http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_p.htm)> [consulta: diciembre2017]
- Tamayo y Tamayo M. (2001). “El Proceso de la Investigación Científica”. Editorial Limusa. 4ta Edición.
- Villegas, H. (2001). “Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario”. Recuperado de <http://todosxderecho.com/recopilacion/Tratados%20y%20Manuales%20Basicos/Finanzas%20y%20Derecho%20Tributario/Villegas%20Hector%20-%20Curso%20de%20Finanzas%20Derecho%20Financiero%20y%20Tributario%28full%20permission%29.pdf>
- Yáñez Henríquez, J. (2013). Impuesto Global Complementario: Equidad. *Revista de Estudios Tributarios*, (8), pág. 219-258. Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41091/42636>
- Yáñez Henríquez, J. (2016). Impuesto Territorial. *Revista de Estudios Tributarios*, (11), pág. 253-281. Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40727/42287>

## Legislación

- Decreto Ley n°824 (2017). “Ley de Impuesto a la Renta”
- Ministerio del Interior. (1980). Decreto supremo n°1.150 (1980). “Constitución Política de la República de Chile”. *Publicado en el Diario Oficial de 24 de octubre de 1980*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2016). Circular n°49-2016 “Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017”. Publicado Diario Oficial de la República de Chile de 29 de septiembre de 2014. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2016). Circular n°39-2016. “Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N°20.780 respecto, entre otros, al régimen de tributación en base a renta presunta...” *Publicado en Sistema de Publicaciones Administrativas el 8 de julio de 2016*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2015). Circular n°37-2015. “Instruye sobre el nuevo régimen de tributación en base a renta presunta de los contribuyentes que tengan como actividad la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería y el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, conforme al nuevo texto del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N°20.780”. *Publicado en Sistema de Publicaciones Administrativas el 28 de mayo de 2015*. Chile
- Centro Interamericano de Administración Tributaria. (2015). “Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Interamericana”. Mayo 2015. Panamá. Recuperado de [https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM\\_Modelo\\_de\\_Codigo\\_Tributario.pdf?sequence=1](https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1)

## ANEXOS

### ANEXO N°1: INFORMACIÓN FINANCIERA DE AGRÍCOLA JUAN ÁLVAREZ

#### VENTAS DEL PERÍODO 2014-2016

AÑO	PRECIO NETO	VENTA (KGS)	INGRESOS	UTM (\$)	INGRESOS (UTM)
2014	\$ 3.000	80.000	\$ 240.000.000	\$ 43.198,00	5.556
2015	\$ 3.000	85.000	\$ 255.000.000	\$ 44.955,00	5.672
2016	\$ 3.000	90.000	\$ 270.000.000	\$ 46.183,00	5.846
PROMEDIO			\$ 255.000.000	-	5.691

AÑO	PRECIO NETO	VENTA (KGS)	INGRESOS	UF (\$)	INGRESOS (UF)
2014	\$ 3.000	80.000	\$ 240.000.000	\$ 24.627,10	9.745
2015	\$ 3.000	85.000	\$ 255.000.000	\$ 25.629,09	9.950
2016	\$ 3.000	90.000	\$ 270.000.000	\$ 26.347,98	10.247
PROMEDIO			\$ 255.000.000	-	9.981

INGRESOS NETOS	270.000.000	PPM (1%)	2.700.000
IVA DF	51.300.000		
INGRESOS BRUTOS	321.300.000		

#### REMUNERACIONES DEL PERÍODO 2016

Trabajadores	Cantidad	Sueldos líquidos		Colaciones			Transporte	TOTAL REMUNERACIONES
		Mensual	Anual	Temp. Baja	Temp. Alta	Anual		
Temporada	40	18.000.000	18.000.000	-	1.800.000	1.800.000	1.200.000	27.408.000
Trabajador A	1	500.000	6.000.000	363.000	45.000	408.000	-	
<b>TOTAL</b>	<b>41</b>	<b>18.500.000</b>	<b>24.000.000</b>	<b>363.000</b>	<b>1.845.000</b>	<b>2.208.000</b>	<b>1.200.000</b>	

Sueldos brutos	32.489.443		
Seg. Cesantía	657.792		
Seg. Inv. Y Supervivencia	386.453		
Mutual	959.280		
AFP por Pagar		3.162.883	
S.I.S. por Pagar		386.453	
FONASA por Pagar		1.918.560	
Mutual por Pagar		959.280	
Seg. Cesantía por Pagar		657.792	
Sueldos líquido		27.408.000	
	34.492.968	34.492.968	

AFP	11,54%
SIS	1,41%
FONASA	7,00%
MUTUAL	3,50%
SEG. CES.	2,40%

**AVALÚO FISCAL DE LOS BIENES RAÍCES AGRÍCOLAS**

<b>BIENES RAÍCES AGRÍCOLAS</b>				
<b>Terreno</b>	<b>Propiedad n°1</b>	<b>Propiedad n°2</b>	<b>Propiedad n°3</b>	<b>TOTAL</b>
Ha	5,0	2,0	3,5	10,5
<b>AVALÚO FISCAL</b>				
2014	22.880.392	9.152.157	16.016.275	48.048.824
2015	23.132.769	9.253.108	16.192.938	48.578.815
2016	23.387.929	9.355.172	16.371.551	49.114.652
2017	23.645.904	9.458.362	16.552.133	49.656.398

**ANEXO N°2: TRIBUTACIÓN DE AGRÍCOLA JUAN ÁLVAREZ EN RENTA ATRIBUIDA**

**DEPRECIACIÓN DEL ACTIVO INMOVILIZADO**

ACT INMOV	AÑOS DEP	VALOR ACT	IPC	REV	VALOR ACT REV	DEP ACUM	ACT INMOV (2018)
Tractor	8	10.000.000		230.000	10.230.000	1.278.750	8.951.250
Carros de arrastre	10	6.000.000		138.000	6.138.000	613.800	5.524.200
Nebulizadora	8	8.000.000		184.000	8.184.000	1.023.000	7.161.000
Podadora	8	2.000.000		46.000	2.046.000	255.750	1.790.250
Taller	20	3.000.000		69.000	3.069.000	153.450	2.915.550
Galpón	20	7.500.000	2,3%	172.500	7.672.500	383.625	7.288.875
Cerezos	13	102.500.000		2.357.500	104.857.500	8.065.962	96.791.538
Vehículo	7	6.000.000		138.000	6.138.000	876.857	5.261.143
Herramientas	8	1.350.000		31.050	1.381.050	172.631	1.208.419
Herramientas	3	1.000.000		23.000	1.023.000	341.000	682.000
<b>Total</b>		<b>147.350.000</b>		<b>3.389.050</b>	<b>150.739.050</b>	<b>13.164.825</b>	<b>137.574.225</b>

ACTIVOS	VA	CM	REV
Activo fijo	38.850.000	893.550	39.743.550
Activo biológico	102.500.000	2.357.500	104.857.500
Vehículo	6.000.000	138.000	6.138.000
Terreno	49.656.398	1.142.097	50.798.496
<b>TOTAL</b>	<b>197.006.398</b>	<b>4.531.147</b>	<b>201.537.546</b>

DEPRECIACION	
Activo Fijo	4.222.006
Activo Biológico	8.065.962
Vehículo	876.857
<b>Total</b>	<b>13.164.825</b>

**BALANCE TRIBUTARIO "AGRÍCOLA JUAN ÁLVAREZ" AL 31.12.2017**

CUENTA	DÉBITOS	CRÉDITOS	SALDOS		INVENTARIO		RESULTADO	
			DEUDOR	ACREEDOR	ACTIVO	PASIVO	PÉRDIDA	GANANCIA
Caja	1.000.000		1.000.000	-	1.000.000	-	-	-
Banco	150.000.000	133.758.396	16.241.004	-	16.241.004	-	-	-
Clientes	321.300.000	-	321.300.000	-	321.300.000	-	-	-
Producto agrícola	167.847.032	167.847.032	-	-	-	-	-	-
Vehículos	6.138.000	-	6.138.000	-	6.138.000	-	-	-
PPM	2.700.000	-	2.700.000	-	2.700.000	-	-	-
Activo Fijo	39.743.550	-	39.743.550	-	39.743.550	-	-	-
Activo Biológico	272.704.532	167.847.032	104.857.500	-	104.857.500	-	-	-
Terreno	50.798.436	-	50.798.436	-	50.798.436	-	-	-
Derecho de aguas	270.000	-	270.000	-	270.000	-	-	-
Impuesto territorial	157.079	-	157.079	-	157.079	-	-	-
Depreciación del ejercicio	13.164.825	-	13.164.825	-	-	-	13.164.825	-
Dep Vehículo	-	876.857	-	876.857	-	876.857	-	-
Dep AF	-	4.222.006	-	4.222.006	-	4.222.006	-	-
Dep AB	-	8.065.962	-	8.065.962	-	8.065.962	-	-
IVA	10.218.487	51.300.000	-	41.081.513	-	41.081.513	-	-
Proveedores	64.000.000	64.000.000	-	-	-	-	-	-
Préstamo Bancario	14.411.991	30.000.000	-	15.588.009	-	15.588.009	-	-
Intereses Bancarios	1.848.471	-	1.848.471	-	-	-	1.848.471	-
Remuneraciones por pagar	27.408.000	27.408.000	-	-	-	-	-	-
AFP por Pagar	3.162.883	3.162.883	-	-	-	-	-	-
S.I.S. por Pagar	386.453	386.453	-	-	-	-	-	-
FONASA por Pagar	1.318.560	1.318.560	-	-	-	-	-	-
Mutual por Pagar	959.280	959.280	-	-	-	-	-	-
Seguro Cesantía por Pagar	657.792	657.792	-	-	-	-	-	-
Capital	-	318.006.398	-	318.006.398	-	318.006.398	-	-
Ingresos por Ventas	-	270.000.000	-	270.000.000	-	-	-	270.000.000
Costos de Ventas	67.000.000	-	67.000.000	-	-	-	67.000.000	-
Gastos Generales	660.000	-	660.000	-	-	-	660.000	-
Gastos adm y ventas	2.000.000	-	2.000.000	-	-	-	2.000.000	-
Sueldos	32.489.443	-	32.489.443	-	-	-	32.489.443	-
Seguro Cesantía	657.792	-	657.792	-	-	-	657.792	-
S.I.S.	386.453	-	386.453	-	-	-	386.453	-
Mutual de Seguridad	959.280	-	959.280	-	-	-	959.280	-
Corrección monetaria	11.634.414	4.531.147	7.163.267	-	-	-	7.163.267	-
Rev. Capital Propio	-	11.634.414	-	11.634.414	-	11.634.414	-	-
<b>SUMAS</b>	<b>1.266.642.813</b>	<b>1.266.642.813</b>	<b>669.535.159</b>	<b>669.535.159</b>	<b>543.205.628</b>	<b>399.535.159</b>	<b>126.329.531</b>	<b>270.000.000</b>
<b>RES. DEL EJERCICIO</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>143.670.469</b>	<b>143.670.469</b>	<b>-</b>
<b>TOTALES</b>	<b>1.266.642.813</b>	<b>1.266.642.813</b>	<b>669.535.159</b>	<b>669.535.159</b>	<b>543.205.628</b>	<b>543.205.628</b>	<b>270.000.000</b>	<b>270.000.000</b>

**ESTADO DE RESULTADOS AGRÍCOLA JUAN ÁLVAREZ  
(SUPUESTO AL 31.12.2017)**

INGRESOS	270.000.000
(-) COSTOS DE VENTAS	102.152.968
(=) MARGEN BRUTO	<u>167.847.032</u>
(-) GASTOS ADMINISTRATIVOS	2.000.000
(=) MARGEN OPERACIONAL	<u>165.847.032</u>
(-) INTERESES	1.848.471
(-) DEPRECIACION	13.164.825
(-) CORRECCION MONETARIA	7.163.267
(=) UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO	<u>143.670.469</u>
IDPC (25%)	35.917.617
UTILIDAD DESPUES DE IMPUESTO	107.752.852
<b>Ganancia sobre los ingresos netos</b>	<b>40%</b>

**AGRÍCOLA JUAN ÁLVAREZ - CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO  
(SUPUESTO AL 31.12.2017)**

ACTIVOS	
Total Activos	543.205.628
(-) Depreciación acumulada	13.164.825
Activos	530.040.803
(-) Inversiones no efectivas	6.000.000
Vehículos	6.000.000
-	-
Activo depurado (Capital efectivo)	524.040.803
(-) Pasivo exigible	15.588.009
<b>CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO</b>	<b>508.452.794</b>

PASIVOS	
<b>PASIVO EXIGIBLE</b>	<b>15.588.009</b>
Proveedores	-
Remuneraciones	-
Prestamo bancario	15.588.009
<b>PASIVO NO EXIGIBLE</b>	<b>13.164.825</b>
Depreciación acum.	13.164.825

UF	26.799
Capital Efectivo (UF)	19.554
Corrección Monetario CPT	11.694.414

**AGRÍCOLA JUAN ÁLVAREZ - DETERMINACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA EN RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA (CASO SIMULADO)**

<b>IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA</b>	
<b>PARTIDA</b>	<b>MONTO</b>
Ingresos	270.000.000
(-) Costo de Ventas	102.152.968
(=) Renta Bruta	167.847.032
(-) Gastos Necesarios	17.013.296
(=) Renta líquida	150.833.736
(+/-) Ajustes a la Renta Líquida (art. 41)	-7.163.267
(+/-) Agregados y Deducciones (art. 33)	0
Renta Líquida Imponible de IDPC	143.670.469
Tasa	25%
IDPC antes de créditos	35.917.617
(-) Pagos Provisionales Mensuales	-2.700.000
(-) Crédito Impuesto territorial	-157.079
<b>IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA</b>	<b>33.060.538</b>

<b>IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO</b>	
<b>PARTIDA</b>	<b>MONTO</b>
Renta Líquida Imponible de IGC	143.670.469
Tasa	35%
IGC antes de rebaja	50.284.664
(-) Rebaja	-13.144.644
IGC antes de créditos	37.140.020
(-) Crédito por IDPC	-35.917.617
<b>IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO</b>	<b>1.222.402</b>

<b>TOTAL IMPUESTO A LA RENTA</b>	
IDPC	35.917.617
IGC	1.222.402
Total impuestos a la renta	37.140.020
% impuestos a la renta de ingresos netos	13,76%

**AGRÍCOLA JUAN ÁLVAREZ - DETERMINACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA EN  
RÉGIMEN DE RENTA ATRIBUIDA (CASO SIMULADO)**

<b>CRÉDITO A LA REINVERSIÓN (14 TER LETRA C) IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA</b>	
Retiros	48.000.000
<b>Paso 1: determinación Pre-RLI</b>	
(=) RLI afecta al IDPC	143.670.469
<b>Paso 2: Determinación Monto Máximo de la rebaja</b>	
(-) Retiros del ejercicio actualizados afectos o no a IGC o IA	48.480.000
(=) RLI del IDPC que se mantiene invertida en la empresa	95.190.469
(=) Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	47.595.234
<b>Paso 3: Determinación RLI definitiva</b>	
RLI afecta al IDPC	143.670.469
(-) Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa	-47.595.234
(=) RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC	96.075.234
<b>Paso 4: Calcular IDPC</b>	
RLI afecta al IDPC	96.075.234
Tasa	25%
IDPC	24.018.809
Impuesto territorial	-157.079
PPM	-2.700.000
<b>IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA</b>	<b>21.161.730</b>
<b>IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO</b>	
Base imponible	96.075.234
Tasa	35%
IGC antes de rebaja	33.626.332
Rebaja	-13.144.644
IGC	20.481.688
Crédito IDPC	-24.018.809
IGC determinado	-3.537.121
Devolución de impuestos	3.537.121
<b>TOTAL IMPUESTO A LA RENTA</b>	
IDPC	24.018.809
IGC	-3.537.121
Total impuestos a la renta	20.481.688
% impuestos a la renta de ingresos netos	7,59%

### ANEXO N°3: TASA DE IDPC

Años comerciales en que se aplica la tasa de Primera Categoría.	Tasas de Primera Categoría
1977 al 1990	10%
1991 al 2001	15%
2002	16%
2003	16,5%
2004 hasta 2010	17%
2011 hasta 2013	20%
2014	21%
2015	22,5%
2016	24%
2017 y siguientes Contribuyentes del Artículo 14, letra A) LIR	25%
2017 Contribuyentes sujetos al Artículo 14, letra B) LIR	25,5%
2018 y siguientes Contribuyentes sujetos al Artículo 14, letra B) LIR	27%

### ANEXO N°4: TABLA DE IGC (2014-2018)

Tabla de cálculo del Impuesto Global Complementario vigente para el Año Tributario 2018 para contribuyentes del artículo 52 de la LIR

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

### TABLA DE IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO VIGENTE PARA EL AÑO TRIBUTARIO 2017

La Tabla de Impuesto Global Complementario presenta los tramos de la Renta Neta Global con sus respectivos porcentajes de tasas a aplicar y los montos a deducir del impuesto determinado según tasa.

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	<b>Y MAS</b>	0,40	16.997.191,32
<b>UNIDAD TRIBUTARIA</b>	* Mes de Diciembre de 2016 = \$ 46.183		
	* Anual (12 x \$ 46.183) = \$ 554.196		

### TABLA DE IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO VIGENTE PARA EL AÑO TRIBUTARIO 2016

La Tabla de Impuesto Global Complementario presenta los tramos de la Renta Neta Global con sus respectivos porcentajes de tasas a aplicar y los montos a deducir del impuesto determinado según tasa.

RENTA 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	<b>Y MAS</b>	0,40	16.545.238,20
<b>UNIDAD TRIBUTARIA</b>	* Mes de Diciembre de 2015 = \$ 44.955		
	* Anual (12 x \$ 44.955) = \$ 539.460		

### TABLA DE IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO VIGENTE PARA EL AÑO TRIBUTARIO 2015

La Tabla de Impuesto Global Complementario presenta los tramos de la Renta Neta Global con sus respectivos porcentajes de tasas a aplicar y los montos a deducir del impuesto determinado según tasa.

RENTA 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	\$ 6.998.076,00	EXENTO	\$ 0,00
" 6.998.076,01	15.551.280,00	0,04	279.923,04
" 15.551.280,01	25.918.800,00	0,08	901.974,24
" 25.918.800,01	36.286.320,00	0,135	2.327.508,24
" 36.286.320,01	46.653.840,00	0,23	5.774.708,64
" 46.653.840,01	62.205.120,00	0,304	9.227.092,80
" 62.205.120,01	77.756.400,00	0,355	12.399.553,92
" 77.756.400,01	<b>Y MAS</b>	0,40	15.898.591,92
<b>UNIDAD TRIBUTARIA</b>	<b>* Mes de Diciembre de 2014 = \$ 43.198</b>		
	<b>* Anual (12 x \$ 43.198) = \$ 518.376</b>		

### TABLA DE IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO VIGENTE PARA EL AÑO TRIBUTARIO 2014

La Tabla de Impuesto Global Complementario presenta los tramos de la Renta Neta Global con sus respectivos porcentajes de tasas a aplicar y los montos a deducir del impuesto determinado según tasa.

RENTA 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	\$ 6.605.064,00	EXENTO	\$ 0,00
" 6.605.064,01	14.677.920,00	0,04	264.202,56
" 14.677.920,01	24.463.200,00	0,08	851.319,36
" 24.463.200,01	34.248.480,00	0,135	2.196.795,36
" 34.248.480,01	44.033.760,00	0,23	5.450.400,96
" 44.033.760,01	58.711.680,00	0,304	8.708.899,20
" 58.711.680,01	73.389.600,00	0,355	11.703.194,88
" 73.389.600,01	<b>Y MAS</b>	0,40	15.005.726,88
<b>UNIDAD TRIBUTARIA</b>	<b>* Mes de Diciembre de 2013 = \$ 40.772</b>		
	<b>* Anual (12 x \$ 40.772) = \$ 489.264</b>		

**ANEXO N°5: CÁLCULO DE INGRESOS EN RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA DESDE EL 1º DE ENERO DE 2016 (EJEMPLO).**

Ingresos por concepto de:							
MES	Ventas afectas a IVA Agricultura (Netas)	Ingresos por arriendo de bienes raíces (sin IVA)	Ventas afectas a IVA comercio (Netas)	IVA débito fiscal Agricultura y Comercio	Total ingresos netos mensuales	Valor UF último día del mes (supuesto)	Total ingresos netos anuales en UF
Enero	\$4.888.000	\$2.000.000	\$10.332.000	\$2.891.800	\$17.220.000	24600	\$700
Febrero	\$15.719.200	\$2.000.000	\$11.812.800	\$5.231.080	\$29.532.000	24610	\$1.200
Marzo	\$2.062.300	\$2.000.000	\$23.019.700	\$4.765.580	\$27.082.000	24620	\$1.100
Abril	\$5.881.600	\$2.000.000	\$11.822.400	\$3.363.760	\$19.704.000	24630	\$800
Mayo	\$9.211.200	\$2.000.000	\$4.804.800	\$2.663.040	\$16.016.000	24640	\$650
Junio	\$5.395.000	\$2.000.000	\$2.465.000	\$1.493.400	\$9.860.000	24650	\$400
Julio	\$10.1180	\$2.000.000	\$16.887.020	\$3.227.758	\$18.988.200	24660	\$770
Agosto	\$8.805.460	\$2.000.000	\$3.601.820	\$2.357.383	\$14.407.280	24670	\$584
Septiembre	\$8.748.140	\$2.000.000	\$5.787.460	\$2.761.764	\$16.535.600	24680	\$670
Octubre	\$3.555.250	\$2.000.000	\$6.789.750	\$1.965.550	\$12.345.000	24690	\$500
Noviembre	\$9.757.200	\$2.000.000	\$22.822.800	\$6.190.200	\$34.580.000	24700	\$1.400
Diciembre	\$4.177.500	\$2.000.000	\$55.597.500	\$11.357.250	\$61.775.000	24710	\$2.500
<b>TOTAL</b>							<b>\$11.274</b>