



Universidad del Bío-Bío
Facultad de Ciencias Empresariales
Departamento de Gestión Empresarial
Contador Público y Auditor

"Análisis del sistema de tributación agrícola simplificada"

MEMORIA PARA OPTAR AL TÍTULO
DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

Integrantes

Alex Alberto Aguayo Bustamante.

Fernando Antonio Pinilla Vásquez.

Profesor

Sra. Marianela Moraga Negrete.

CHILLÁN, MARZO DEL 2010

INDICE

INTRODUCCIÓN	4
<u>CÁPITULO I: "DEFINICION DE CONCEPTOS BASICOS"</u>	
1. CONCEPTOS RELACIONADOS CON LA AGRICULTURA	8
2. LA AGRICULTURA EN CHILE.....	9
3. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE ACTIVIDAD AGRÍCOLA	12
4. ACTIVIDADES AGROINDUSTRIALES	13
4.1. Actividad Agrícola.....	13
4.1.1. Explotación Permanente	13
4.1.2. Explotación Anual.	14
4.1.3. Fruticultura	14
4.1.4. Silvicultura.....	15
4.2. Actividad Ganadera	15
4.2.1. Ganado de Renta.	15
4.2.2. Ganado de Reproducción	15
4.2.3. Ganado de Engorda.....	15
4.2.4. Ganado de Trabajo.....	16
4.3. Actividad Forestal.....	16
5. NORMAS CONTABLES RELEVANTES A LA AGRICULTURA.	17
5.1. Norma Internacional de Contabilidad Nº 41	17
<u>CÁPITULO II: "TRIBUTACIÓN DEL SECTOR AGRÍCOLA EN CHILE"</u>	
1. IMPUESTO A LA RENTA DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA	20
1.1. Formas de Determinar las Rentas.....	21
1.2-Formas de explotar un predio.....	22
1.3-Contribuyentes agricultores.....	23
2 .TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA	23
2.1 Hecho Gravado.....	23
2.2 Sujeto	23
3-RENTA EFECTIVA COMO NORMA GENERAL	24
3.1 Contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva.....	24
3.2-Determinación de la Renta Líquida Imponible de la actividad agrícola	25

3.3-Corrección Monetaria.....	26
3.4-Depreciación	27
4-RENTA PRESUNTA.....	27
4.1. Requisitos para acogerse al sistema de presunción.....	28
4.2. Pérdida de la Presunción.....	31
4.3. Normas de transición.....	34
4.3.1. Inventario y balance.....	34
4.3.2. Ingresos Anticipados	37
4.3.3 Arriendos.....	38
5. IMPUESTO A PAGAR Y CRÉDITOS ASOCIADOS	38
5.1. Impuesto.....	38
5.1.1 Caso especial de arriendo de predios agrícolas.....	38
5.2Créditos contra el Impuesto.....	39
5.2.1 Crédito por contribuciones de bienes raíces.....	39
5.2.2- Crédito fiscal y devolución 27 bis.....	40
5.2.3. Crédito por compras de activo fijo	42
5.2.4. Crédito por gastos de capacitación	43
6. MAYOR VALOR EN LA ENAJENACIÓN DE PREDIOS AGRÍCOLAS	44
7. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	44
7.1. El IVA en la tributación agrícola.....	45
7.1.1. Servicios agrícolas	45
7.1.2. Aplicación del IVA al Agro.....	46
7.1.3. Requisitos formales para hacer uso del crédito fiscal.....	49
7.2. Pequeños productores agrícolas.....	50
7.2.1. Procedimiento de los pequeños productores agrícolas para recuperar el I.V.A.	50
7.2.2. Cambio del sujeto pasivo del impuesto en caso de pequeños productores.....	51
8. NORMAS DE ADMINISTRACIÓN	52
8.1. Pago de PPM	52
8.2. Renta Presunta y obligación de pagar gratificaciones.....	52
8.3. Patentes Municipales	53
<u>CÁPITULO III: "SISTEMA DE TRIBUTACIÓN AGRÍCOLA SIMPLIFICADA"</u>	

1. CONTRIBUYENTES QUE SE PUEDEN ACOGER.	55
2. REGISTRO EN QUE SE DEBE LLEVAR EL SISTEMA DE CONTABILIDAD .56	
2.1. Cantidades que se suman.....	57
2.2. Cantidades que se deducen.....	59
2.3. Documentación que servirá para acreditar las anotaciones efectuadas en el sistema de contabilidad.....	62
3. TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA E IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL.	64
4. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS QUE SE LIBERAN LOS CONTRIBUYENTES QUE SE ACOJAN A ESTE SISTEMA.	65
5. FECHAS EN LAS CUALES LOS CONTRIBUYENTES PUEDEN ACOGERSE A ESTE SISTEMA.	66
6. RETIRO DEL RÉGIMEN.....	67
<u>CÁPITULO IV: " DESARROLLO DE ANÁLISIS DE CASOS PRÁCTICOS"</u>	
1.CUADRO COMPARATIVO.....	69
2. CASO PRÁCTICO DEL PROCESO DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD SIMPLIFICADA.....	71
2.1 Ingreso al Régimen de Contabilidad Simplificada.....	71
2.1.1. Contribuyentes agricultores que ya han iniciado actividades agrícolas; acogidas a renta presunta.....	71
2.1.2 Agricultores que recién comienzan el desarrollo de actividades agrícolas.....	72
2.2 Determinación de la Base Imponible.....	73
2.3. Retiro del régimen.....	76
3. CASO PRACTICO DETERMINACIÓN DE IMPUESTO ¡Error! Marcador no definido.	
3.1 Renta efectiva en base a contabilidad completa.....	¡Error! Marcador no definido.
3.2 Renta Presunta.....	88
3.3 Régimen de Contabilidad Simplificada Agrícola.	89
CONCLUSIONES	95
BIBLIOGRAFÍA	98
ANEXOS.....	101

ANEXO 1: Formulario F3247.....	101
ANEXO 2: Planilla D.S. 344.....	104
ANEXO 3: Formulario FNC93.....	1066

INTRODUCCIÓN

En Chile existen distintos sectores económicos-empresariales, uno de estos es el sector agrícola, precisamente este, tiene una gran importancia e injerencia socioeconómica en el país, que según el Banco Central de Chile el aporte de la agricultura al Producto Interno Bruto es de un 3,8% no contemplando la industria elaboradora¹. Otro factor importante a considerar es el sector geográfico en que nos encontramos (zona centro-sur) en donde las regiones séptima, octava y novena concentran el 54 % del total de agricultores del país².

El número 1 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, (desde ahora mencionada como L.I.R.), establece la tributación que afecta a los contribuyentes agricultores, entendiendo por tales a toda persona que posea o explote, a cualquier título, un predio agrícola.

La letra a) de este número señala que estos contribuyentes como norma general deberán declarar la renta efectiva de su actividad, mediante contabilidad completa. La letra b) de este número permite, bajo el cumplimiento de ciertas exigencias, que los agricultores tributen en base a renta presunta, la que se establece como un porcentaje sobre el avalúo fiscal del bien raíz agrícola, vigente en el año que se presenta la declaración.

Ahora, hasta el año 2004 la L.I.R. proporcionaba a los contribuyentes de la letra a), según lo establecido en el artículo 14 bis de la mencionada ley, la opción de pagar los impuesto anuales de primera categoría y global complementario o adicional, sobre todos los retiros en dinero o especie que efectúen los propietarios, socios o comuneros.

“En la actualidad no existen cifras exactas del número de contribuyentes acogidos a cada sistema de tributación, pero se observa que la mayoría de la empresas con actividad agrícola importante, tributan bajo la norma general, es decir con Renta Efectiva, determinada en base a Contabilidad Completa”³.

Nos detendremos y profundizaremos la realidad que enfrentan o pueden enfrentar los pequeños agricultores que, en general, mantienen un régimen de tributación basada en

¹ Banco Central, PIB 2007

² INE, Censo Agropecuario 2007

³ Hugo Aguilera Escobar, Contador Auditor, Diario la Tribuna de Los Ángeles, 2004

una Renta Presunta, cuya base imponible se determina en función del avalúo fiscal del predio.

En efecto, el legislador acogiendo la inquietud de los contribuyentes en el sentido de que un régimen de Renta Presunta estaba resultando en el hecho muy oneroso y que cambiarse de régimen no era conveniente por las obligaciones contables y accesorias que ello implicaba, procedió, en función de la Ley 19892 del 23 de agosto de 2003, a la dictación del Decreto Supremo 344 del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 19 de mayo de 2004, en el cual se otorga a este sector específico de contribuyentes, la opción de tributar en base a Renta Efectiva, determinada mediante un sistema simplificado (que no es precisamente un sistema contable), sin cambiar el régimen general de Renta Presunta, que le beneficia.

Es precisamente el decreto mencionado el tema de este trabajo, el cual tiene como objetivo general “Analizar del Sistema de Tributación Agrícola Simplificada” y como objetivos específicos los que se mencionan a continuación:

- Investigar cómo está compuesto el sector agrícola y forestal en el país.
- Entender en qué consiste el sistema de tributación agrícola simplificada.
- Estudiar el número 1 del artículo 20 de la LIR y demás artículos de dicha ley que tengan relación con la materia a estudiar.
- Desarrollar cuadros comparativos y casos prácticos entre los sistemas de tributación agrícola.
- Indicar la conveniencia de cada sistema de tributación agrícola en la planificación tributaria.

Para el desarrollo de estos objetivos seleccionaremos la información relevante al tema como Jurisprudencia Administrativa y Judicial, Circulares, Oficios, emitidas por el SII, boletines Técnicos y Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) publicados por el colegio Contadores de Chile

El tipo de investigación será analizado en forma exploratoria y descriptiva en cuatro capítulos.

El primer capítulo denominado “Definición de conceptos básicos”, describe los conceptos básicos necesarios para realizar nuestra investigación, dentro de éste se analizará el concepto de actividad agrícola y además, tratara la contabilidad agrícola.

En el segundo capítulo denominado “Tributación del sector agrícola en Chile”, lo que se pretende es analizar la tributación que afecta al sector agrícola, ya sea, por renta efectiva como por renta presunta.

El tercer capítulo es denominado “Sistema de tributación agrícola simplificada”, y es en este capítulo en donde se analizará al detalle el Decreto Supremo nº 344, siendo este capítulo a juicio de quienes preparan este trabajo el más importante de la memoria, ya que es en donde se analizará el tema principal de esta.

El cuarto capítulo es denominado “Desarrollo y análisis de casos prácticos”, desarrollaremos casos prácticos para ver la verdadera utilidad de este sistema, además será comparado con otros sistemas de tributación del sector agrícola para saber realmente cual es el más conveniente.

Enmarcados en esta realidad es que el siguiente trabajo pretende hacer frente a dicha temática y constituir un instrumento que pueda ser utilizado como apoyo para todo aquel que requiera una guía tributaria en lo que dice relación con el sector agrícola, sobre todo con el Decreto Supremo nº 344.

CAPÍTULO I

“DEFINICIÓN DE CONCEPTOS BÁSICOS”

Para la realización de este capítulo debemos considerar el rubro en el cual vamos a intervenir, como ya hemos señalado el objetivo general es analizar el sistema de tributación agrícola simplificada, lo primero que mencionaremos es una serie de datos relacionados con la agricultura , ya que como se ha indicado en nuestro país existe una alta cantidad de personas que se dedican a la actividad agrícola, por lo que nuestro estudio está enfocado a ese gran número de personas que optan por esta actividad económica en desmedro de otra o simplemente porque la vida se ha encargado que se dedique a la agricultura.

1. CONCEPTOS RELACIONADOS CON LA AGRICULTURA

Según la Real Academia Española:

Agricultura. (Del lat. *agricultūra*). f. Labranza o cultivo de la tierra. || 2. Arte de cultivar la tierra.

Según las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) N° 41:

Actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

Un activo biológico es un animal vivo o una planta.

La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Un grupo de activos biológicos es una agrupación de animales vivos o de plantas que sean similares.

La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

2. LA AGRICULTURA EN CHILE.

Según el Censo Agropecuario 2007 en Chile aproximadamente 376.368 personas se dedica a la agricultura como empleo permanente y los productos agrícolas representan cerca del 4% del producto interior bruto del año 2007 según el Banco Central de Chile. A excepción de la cría de ovejas, que predomina en el extremo sur del país, el grueso de la actividad agropecuaria se concentra en el valle Longitudinal. Desde la década de 1960, los programas de reforma agraria han conseguido incrementar el número de pequeños propietarios y la productividad ha aumentado gracias a los modernos métodos de cultivo.

En la tabla n° 1 se presenta la información detallada del total de toneladas de producción de cultivos anuales desde el año 2000 hasta el año 2008.

Tabla n° 1

Producción de cultivos anuales								
(toneladas)								
Cultivos	2000/01	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
Trigo	1.780.157	1.820.387	1.797.084	1.921.652	1.851.940	1.403.689	1.103.497	1.237.861
Avena	344.527	416.297	488.050	538.600	357.352	435.041	341.646	383.759
Cebada	65.454	77.151	77.010	56.156	102.417	136.700	87.798	95.869
Centeno	3.735	219	127	127				
Maíz	778.498	924.211	1.189.729	1.320.606	1.507.766	1.381.894	1.381.894	1.365.472
Arroz	143.261	141.927	140.849	119.265	116.832	160.315	110.280	121.400
Poroto	60.447	45.043	47.909	48.712	44.597	50.262	19.538	20.433
Lenteja	1.024	632	701	791	1.063	713	779	631
Garbanzo	3.689	3.024	3.085	2.941	2.919	3.243	3.078	2.624
Arveja	2.466	879	1.023	1.023				
Chicharo	1.133	566	193	193				
Papa	1.210.044	1.303.268	1.093.728	1.144.170	1.115.736	1.391.378	831.054	965.940
Maravilla	3.131	2.690	2.613	3.218	2.793	5.284	7.451	7.607
Raps	67.371	2.016	19.421	22.111	41.225	47.151	43.399	66.590
Remolacha	2.882.980	3.191.807	1.953.306	2.278.303	2.597.771	2.199.783	1.612.102	1.208.496
Lupino	37.019	31.061	43.520	52.011	63.246	70.479	46.617	31.623
Tabaco	8.534	6.976	7.713	9.321	9.850	8.349	8.470	6.214

Fuente: elaborado por ODEPA con información de INE, IANSA, industrias aceiteras y CCT.

La tabla n°2 nos muestra la producción estimada de huertos frutales desde el año 1997 hasta el año 2005.

Tabla n°2

Producción estimada de huertos frutales (miles de toneladas) ¹								
Especies	1997/98	1998/99	1999/00	2000/01	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05
Almendros	6,1	7,4	8,1	8,6	9,1	8,8	9,0	9,8
Cerezos	18,0	27,0	31,1	28,0	30,0	29,0	29,5	32,0
Ciruelos	139,8	186,7	172,0	210,5	210,0	215,0	255,0	250,0
Damascos	21,0	25,0	28,5	20,5	23,0	22,0	26,0	23,0
Durazneros	140,0	155,0	175,0	195,0	190,0	198,0	210,0	215,0
Nectarinos	83,5	96,0	85,0	95,0	84,0	95,0	94,0	96,0
Kiwis	146,0	105,0	115,5	120,0	128,0	125,0	145,0	150,0
Limoneros	120,0	110,0	126,0	132,0	140,0	150,0	160,0	165,0
Manzanos ²	975,0	1.175,0	805,0	1.135,0	1.050,0	1.150,0	1.250,0	1.300,0
Naranjos	96,0	88,0	97,0	101,0	114,0	120,0	125,0	140,0
Nogales	10,2	10,8	11,3	12,5	13,0	14,0	13,5	14,5
Olivos	6,0	12,0	13,0	14,5	16,0	18,0	22,0	26,0
Paltos	99,0	82,0	98,0	110,0	130,0	140,0	140,0	160,0
Perales	275,0	265,0	210,0	205,0	202,0	203,0	205,0	210,0
Vid de mesa ²	900,0	890,0	999,0	905,0	999,0	1.050,0	1.100,0	1.150,0
Otros frutales	125,3	133,0	139,3	148,1	156,6	166,5	198,0	210,7
Total	3.160,9	3.367,9	3.113,8	3.440,7	3.494,7	3.704,3	3.982,0	4.152,0

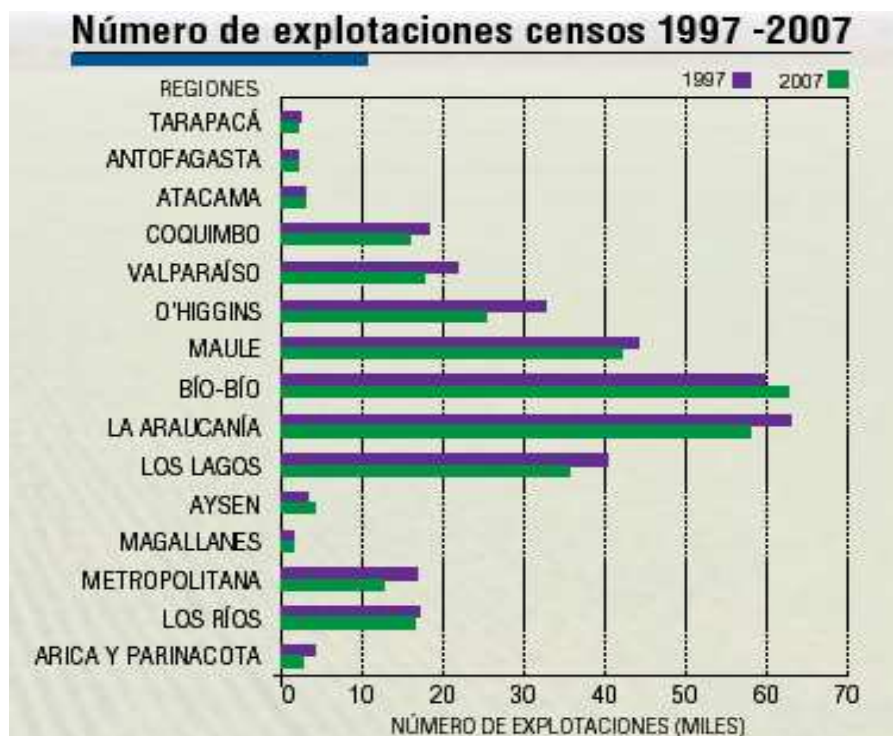
Fuente: elaborado por ODEPA con información de CIREN, INE, antecedentes de producción agroindustrial de ChileAlimentos y diversas fuentes.

Según las tablas n°1 y n° 2 los principales productos agrícolas son: trigo (1.237.861 t), papa (patata) (965.940t), maíz (1.365.472 t), arroz (121.400 t), remolacha azucarera, tomate y avena. El sector frutícola es muy importante, con una producción en 2005 de 4.152.000 t, que comprende básicamente cultivos como uva, melón, manzana, durazno (melocotón), damasco (albaricoque), ciruela y cereza.

La globalización también ha afectado a nuestro país y por las causas mencionadas anteriormente pequeños agricultores han sufrido muchas pérdidas e incluso han llegado a dejar la actividad por otra, toma mucha relevancia este tema cuando precisamente en la región del Biobío la agricultura junto con la industria son las actividades económicas más importantes para esta región.

A continuación mostraremos una serie de datos y gráficos los cuales nos revelaran algunos índices de nuestra región importantes a tener en cuenta.

Gráfico N° 1



Elaboración INE, VII Censo Agropecuario 2007

Como indica el gráfico n° 1 Bío-Bío es una de las regiones con mas explotaciones agrícolas en el país, otro dato a tomar en consideración es que a pesar de los cambios en el mundo de la agricultura ha crecido el número de explotaciones agrícolas en comparación con el número de explotaciones del 1997.

Gráfico N° 2



Elaboración: ODEPA, Chile: Estadísticas de Exportaciones Regionales con Socios Comerciales 2003 – 2007.

El gráfico N°2 indica el número total de exportaciones en la región del Bío-Bío, señalando los principales productos de exportaciones y sus destinos, en donde destacan la

Unión Europea, Estados Unidos y China, siendo por lejos la celulosa el principal producto de importación de nuestra región.

Todos estos datos nos indican que Biobío es principalmente una región agrícola, por lo que es muy importante que los contribuyentes conozcan el sistema tributario para que puedan utilizar de buena forma las distintas formas de tributación agrícolas que existen en nuestro país.

3. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE ACTIVIDAD AGRÍCOLA

El Reglamento de Contabilidad Agrícola, contenido en el Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda N° 1139, publicado en el Diario Oficial de 05 de Enero de 1991, define lo que debe entenderse por “predio agrícola” y “actividad agrícola” para los fines antes señalados. En efecto, dicho texto legal en su artículo 2° N° 1 dispone que “predio agrícola” es todo inmueble o parte de él, cualquiera que sea su ubicación, que esté destinado a la obtención de productos primarios del reino vegetal o animal, o en que existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de dichos productos o que económicamente sea susceptible de producir tales bienes en forma predominante. Por su parte, el N° 2 de la misma norma legal define la “actividad agrícola” como el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elaboración, conservación, faenamiento y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia y que predominen en el producto final resultante.⁴

Al momento de hablar de actividad agrícola automáticamente lo asociamos con la producción agraria, sin embargo además de esta se encuentra a la producción pecuaria y forestal.

Cabe destacar que el concepto de actividad agrícola no se encuentra limitado a la actividad desarrollada para obtener los productos primarios señalados, sino que también los procesos necesarios para elaborar, conservar o acondicionar los frutos obtenidos, las siguientes condiciones:

⁴ SII, Oficio N° 380, del 01.02.2000

- a) Que no sean adquiridos de terceros
 - b) Que predominen en el producto final; de aquí se desprenden las distintas actividades que pueden ser consideradas como agrícolas, a saber:
 - La conserva de productos en su etapa más simple
 - La crianza y engorda de animales, en cualquier forma
 - La actividad vitivinícola y los anexos que ella requiera desarrollada por los mismos productores
 - La explotación de bosques
- No constituye actividad agrícola la compraventa de animales, donde no medie un proceso de crianza y/o engorda.⁵

4. ACTIVIDADES AGROINDUSTRIALES

Las actividades agroindustriales se clasifican en tres categorías las cuales a su vez se clasifican en otras, las cuales mencionaremos a continuación:

4.1. Actividad Agrícola

Dentro de esta categoría podemos citar la siguiente clasificación:

4.1.1. Explotación Permanente.

Esta se caracteriza por tener algunas labores, como la preparación de los suelos, la siembra o plantación que se realiza una sola vez y se mantiene su producción durante varios años. Existen casos en que la producción no se inicia el mismo año de su siembra o plantación, sino que requiere un lapso de tiempo de tres o más años para poder comenzar a cosechar los frutos, esta cosecha no equivale al 100 % de rendimiento esperado, ni tampoco es pareja los años restantes.

⁵ SII, Oficio N°. 2.134, del 06.08.96

Dentro de este tipo de explotación se puede mencionar por ejemplo; el trébol, las empastadas por plantación de alfalfa.

4.1.2. Explotación Anual.

Está constituido por todos los cultivos cuyo ciclo productivo transcurre dentro del año agrícola. Se debe puntualizar que el año agrícola es distinto al año calendario, porque ello depende de las características climáticas de cada zona del país.

Cabe destacar que dentro de este grupo existen algunos tipos de explotaciones, especialmente los de chacarería, los cuales muchas veces requieren más de un ciclo durante un año calendario.

4.1.3. Fruticultura.

En nuestro país existen muchos tipos de explotaciones como por ejemplo las de durazno, manzano, damasco y ciruelo. Dentro de esta forma de explotaciones se distinguen dos tipos de actividades, según sea el destino final del producto y el estado de este en el momento que se comercializa, esto responde al hecho de que el producto puede ser vendido en su estado natural o como fruta deshidratada, conserva, jarabe u otros.

En el caso que el producto sea vendido en su estado natural, se ha llevado a efecto un proceso netamente agrícola que comprende: la preparación de suelos, plantaciones, mantención, cosecha o recolección y venta de la producción.

Cuando el producto no es vendido en su estado natural, sino que ha requerido de cierto grado de elaboración igualmente se tratara de una actividad agrícola toda vez que el fruto no pierda su integridad.

4.1.4. Silvicultura.

Esta actividad agrícola consiste en la explotación de bosques naturales y/o artificiales. Dentro de esta se distinguen actividades netamente agrícolas y actividades industriales para la obtención del producto final.

- a) Actividad agrícola: se caracteriza por su duración la que alcanza varios años dependiendo del tipo de árboles que se trate y apunta a la formación de los bosques y a la adecuada protección del talaje hasta el proceso de cosecha.
- b) Actividad industria: una vez iniciada la obtención del producto final (cosecha de los árboles) se da inicio al proceso industrial.

4.2. Actividad Ganadera

4.2.1. Ganado de Renta.

Está constituido por el ganado hembra, tales como vacas, ovejas, etc., que está destinado principalmente a la reproducción y a la producción de leche, lana y otros.

De esto se desprende que el objetivo de este ganado no es la venta sino la reproducción y venta de productos de este y como tal tiene el carácter de permanente.

4.2.2. Ganado de Reproducción.

Se clasifican en este grupo todos los machos de las distintas especies, generalmente de razas puras o de cruza de razas respondiendo este tipo de ganado a animales altamente seleccionados y cuya valorización se realiza en función de su calidad y capacidad reproductora, dado que se destinan a la crusa para mantener y aumentar la masa ganadera.

4.2.3. Ganado de Engorda.

Está conformado por aquel ganado que será vendido como carne. Dentro de este se encuentran:

- a) Los novillo u otros animales nacidos en la propia explotación,

- b) Los animales provenientes de otras categorías que han cumplido un ciclo de vida considerando como apto para cumplir los objetivos propios de esta categoría y
- c) Animales que han sido comprados con el propósito de engordarlos y venderlos

4.2.4. Ganado de Trabajo.

En esta clasificación caben aquellos animales destinados a cumplir labores agrícolas auxiliares a las realizadas por el hombre tales como:

- Trillas
- Monturas
- Carga y transporte de productos, etc.

4.3. **Actividad Forestal**

El reglamento incorpora a la actividad forestal y la explotación de bosques que define el artículo 2º, N° 1 Y 2 del decreto supremo N° 871 de 1981.

De acuerdo a esto se entenderá por.

Actividad Forestal: el conjunto de operaciones que tienen por finalidad la explotación de terrenos de aptitud preferentemente forestal y bosques naturales y artificiales contenidos en ellos.

Explotación de Bosques: es la acción de vender o celebrar cualquier otro acto o contrato que sirva para enajenar árboles en pie o trozado con o sin corteza.

Cualquier grado de elaboración posterior que tenga el trozo, se considerara industrialización de la madera u otra actividad industrial conexas y queda comprendida en el inciso final del artículo 14 del Decreto Ley N° 701 de 1974.

Como se aprecia, estas definiciones son coincidentes con las del reglamento contenido en el Decreto Supremo 1139, y las instrucciones presentes. Cabe mencionar que se entiende por talado y trozado del bosque la operación llevada a cabo dentro del mismo predio agrícola, donde los árboles son aserrados o transformados en madera en bruto a través de determinados cortes, sin alterar su condición de producto primario, obteniendo primero la troza y luego los tablones, tablas, etc., todos en su calidad de madera en bruto.

5. NORMAS CONTABLES RELEVANTES A LA AGRICULTURA.

En Chile la contabilidad se rige por los Principios Contables Generalmente Aceptados dictados por el Colegio de Contadores de Chile A.G., no existiendo una norma referida a la contabilidad agrícola propiamente tal, en lo que se refiere a normas internacionales encontramos la Norma Internacional de Contabilidad(NIC) N° 41 la cual se refiere al tratamiento contable de los activos biológicos.

5.1. Norma Internacional de Contabilidad N° 41

La NIC 41 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad. La actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

Entre otras cosas, establece el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. También exige la valoración de estos activos biológicos, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable al proceder a su reconocimiento inicial. Sin embargo, la NIC 41 no se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha; por ejemplo no trata del procesamiento de las uvas para obtener vino, ni el de la lana para obtener hilo.

Se presume que el valor razonable de los activos biológicos puede determinarse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser rechazada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, siempre que para los mismos se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, la NIC 41 exige que la empresa valore estos activos biológicos

según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos pueda valorarse con fiabilidad, la empresa debe valorarlos según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. En todos los casos, en el punto de cosecha o recolección, la empresa debe valorar los productos agrícolas según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.

La NIC 41 exige que los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del ejercicio en que tales cambios tienen lugar. En la actividad agrícola, el cambio en los atributos físicos de un animal o una planta vivos aumenta o disminuye directamente los beneficios económicos para la empresa. En el modelo de contabilidad de costes históricos basado en las transacciones realizadas, una empresa que tenga una plantación forestal puede no contabilizar renta alguna hasta la primera cosecha o recolección y posterior venta del producto, tal vez 30 años después del momento de la plantación. Al contrario, el modelo contable que reconoce y valora el crecimiento biológico utilizando valores razonables corrientes, informa de los cambios del valor razonable a lo largo del ejercicio que transcurre desde la plantación hasta la recolección.

La NIC 41 no establece principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola. En lugar de ello, la empresa habrá de seguir lo dispuesto en la NIC 16, Inmovilizado Material, o la NIC 40, Inmuebles de Inversión, dependiendo de qué norma sea más adecuada según las circunstancias. La NIC 16 exige que los terrenos sean valorados o bien según su coste menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, o bien por su importe revalorizado. La NIC 40 exige que los terrenos, que sean inmuebles de inversión, sean valorados según su valor razonable, o según su coste menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Los activos biológicos que estén físicamente adheridos al terreno (por ejemplo, los árboles en una plantación forestal) se valoran, separados del terreno, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.

La NIC 41 exige que las subvenciones oficiales incondicionales de las Administraciones Públicas relacionadas con un activo biológico, valorado según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, sean reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles. Si la subvención

oficial es condicional, lo que incluye las situaciones en las que las Administraciones Públicas exigen que la empresa no realice determinadas actividades agrícolas, la empresa debe reconocer la subvención como ingreso cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones fijadas por las Administraciones Públicas. Si la subvención oficial se relaciona con activos biológicos valorados según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, se aplicará la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas.

La NIC 41 tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación con anterioridad a esa fecha.

CAPÍTULO II

“TRIBUTACIÓN DEL SECTOR AGRÍCOLA EN CHILE”

Dentro del variado y muchas veces complejo sistema impositivo chileno subyace una infinidad de reglamentaciones y normativas que hacen prácticamente imposible dominarlas en su totalidad. Es aquí donde nace la necesidad de localizar la legislación tributaria, de manera de poder analizar más detalladamente su aplicación en un sector determinado, enfrentándolo así a las diversas obligaciones que emanan del sistema tributario, destacando entre los principales tributos: el Impuesto a la Renta (D.L 824) y el Impuesto al Valor Agregado (D.L 825), importancia que radica en el grado de complejidad que implica su determinación con la incidencia económica de estos.

1. IMPUESTO A LA RENTA DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA

Por lo general los medios que se emplean para la obtención de una renta son el capital y el trabajo, atendiendo a estos elementos es que las actividades podemos clasificarlas en:

- Segunda Categoría

Son aquellas actividades en que predomina el esfuerzo personal intelectual o físico por sobre los medios de capital.

- Primera Categoría

Son las actividades en la que predomina el capital por sobre el trabajo, dentro de la que cabe la actividad motivo del presente estudio, la “Actividad Agrícola”.

Sobre la base de la clasificación antes expuesta y en respuesta a la normativa legal vigente en la Ley de Impuesto la Renta (D.L 824) es que los contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas a cualquier título deben tributar en primera categoría con un impuesto cedular del 17% sobre sus rentas.

1.1. Formas de Determinar las Rentas

En nuestra legislación existen dos métodos para cuantificar la renta del contribuyente estos son: Renta efectiva y Renta Presunta.

La Renta efectiva es aquella que se determina a través de contabilidad fidedigna, que es la que registra en forma fiel y en orden cronológico y por su verdadero monto, las operaciones, ingresos, egresos, inversiones y existencias de bienes correspondientes a la actividad del contribuyente, que dan como resultado las rentas efectivas que la Ley obliga a acreditar y declarar⁶.

La Renta Presunta es una estimación de renta o suposición que se establece considerando ciertos antecedentes o circunstancias; se determina aplicando una tasa especial sobre un monto.

La Renta efectiva se puede clasificar en contabilidad completa y contabilidad simplificada:

- La renta efectiva con contabilidad completa; que es la que utiliza todos los libros de contabilidad exigidos por las distintas leyes y reglamentos, inclusive el libro de Fondos de Utilidades Tributables. Las normas que rigen la contabilidad agrícola se contienen en el Código de Comercio, en el Código Tributario, en la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en otros cuerpos legales, como el D.S. N° 1.139 de 1990, que establece las normas sobre contabilidad agrícola.
- La Renta efectiva mediante los sistemas de contabilidad simplificada de los artículos 14 bis, 14 ter y el nuevo sistema de contabilidad agrícola simplificada establecido en el Decreto Supremo 344 del 2004, que consisten en registrar las operaciones en un libro de entradas y gastos en libros que el servicio estime necesario.

⁶ Artículo 17 del Código Tributario

1.2-Formas de explotar un predio

La explotación puede ser en calidad de propietario o usufructuario y a otros títulos, como arrendatario, subarrendatario medieros u otros que contemplan el simple uso o goce gratuito.

Como propietario se usa, goza y dispone del predio.

El usufructuario, por su parte, tiene la posesión del predio, usa y dispone de él obteniendo frutos, pero no es el dueño, por ello no puede enajenarlo sin el consentimiento del propietario que como nudo propietario conserva la propiedad del predio⁷.

En el arrendamiento conforme a la voluntad y lo que pacten las partes, se tiene el goce del predio a cambio del precio que paga el arrendatario.

El contrato de mediería o aparcería, se entiende que es aquel en que una parte se obliga a aportar el uso de una determinada superficie de terreno y la otra el trabajo para realizar cultivos determinados, con el objeto de repartirse los frutos o productos que resulten obligándose, ambas partes, además, a aportar los elementos necesarios para la adecuada explotación de los terrenos, a concurrir a los gastos de producción, a realizar en forma conjunta la dirección de la explotación y a participar en los riesgos de la misma.⁸

Cedente será la persona que se obliga a aportar el uso de la tierra y mediero al que se obliga a trabajarla.

El simple uso y el goce gratuito también son formas de explotación de un predio. El derecho de uso consiste en la facultad de gozar de una parte limitada de las utilidades y productos de una cosa, quiere decir entonces que el usuario además de servirse de la cosa, de usarla puede gozar de los frutos, este derecho es un título de mera tenencia en donde se reconoce dominio ajeno.

⁷ Código Civil. Libro II. De los bienes, y de su dominio, posesión uso y goce. Título IX. Del derecho de usufructo

⁸ D.L. N° 993 de 1975.

1.3-Contribuyentes agricultores.

Para los efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta son contribuyentes, aquellos que deben declarar el impuesto de primera categoría, pudiendo ser:

- Persona natural agricultor
- Sociedades Limitada Agrícola
- Sociedad en comandita por acciones Agrícolas
- Sociedad Anónima Agrícola
- Otras personas jurídicas Agrícolas

2 .TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA

2.1 Hecho Gravado

El hecho gravado está configurado por la posesión o explotación, propiedad o usufructo de inmuebles agrícolas. En virtud de esta calidad la ley presume de derecho una renta sobre el avalúo fiscal del inmueble.

La Ley no ha definido qué es un inmueble agrícola. El Reglamento de Contabilidad Agrícola (D.S. N° 1139 del Ministerio de Hacienda, publicado en el D.O. del 05. 01. 1991) entrega una definición, plenamente aplicable de acuerdo al criterio sistemático y técnico de interpretación de la ley. Tal como fue señalado en el capítulo I, N° 3 del análisis del concepto de actividad agrícola, en el cual se define qué debe entenderse por “Predio Agrícola” y “Actividad Agrícola.

2.2 Sujeto

Puede ser cualquier persona natural o jurídica, con o sin domicilio o residencia en Chile.

Hay que señalar que al factor territorialidad y según dispone la Ley de la Renta⁹, se consideran rentas de fuente Chilena las que provengan de bienes situados en el país, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

3-RENTA EFECTIVA COMO NORMA GENERAL

Como señalamos anteriormente existen dos métodos para cuantificar la renta agrícola: por una parte, la determinación de la renta de acuerdo a lo efectivamente obtenido por el contribuyente acreditado por medios documentales, esencialmente a través de la contabilidad fidedigna y, por otra parte, la determinación de la renta conforme a un parámetro objetivo, presumido, dependiendo del avalúo fiscal del inmueble explotado.

Por renta efectiva se entiende que es aquella que obliga al contribuyente a llevar Libros Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, además de los libros auxiliares que exija la ley, tales como Libro de Ventas Diarias, de Remuneraciones, de Impuestos Retenidos y el Registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

3.1 Contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva

a) Las sociedades anónimas abiertas relacionadas con el contribuyente se excluían del cómputo de ventas para establecer el citado límite de 8.000 UTM, que permite acogerse al régimen de renta presunta, pero que desde el año tributario 2002 dicha exclusión fue eliminada por la Ley N° 19.738.¹⁰

b) Comunidades, cooperativas, sociedades de personas que no estén formadas exclusivamente por personas naturales.

c) Agencias extranjeras.

d) Propietarios, usufructuarios, arrendatarios o que exploten predios agrícolas a cualquier título, cuyas ventas netas anuales excedieren el límite de 8.000 UTM.

⁹ Artículo 10 de la LIR

¹⁰ Oficio N° 49 de 2001

e) Comunidades, cooperativas, sociedades de personas que tengan ventas de más de 8.000 UTM anuales (no deben considerarse las enajenaciones del activo fijo, ni el arrendamiento de bienes raíces o los ingresos por servicios agrícolas.

f) La suma de las ventas anuales efectuadas en cada mes, convertida en UTM determinará si el contribuyente cumple o no con el requisito señalado.¹¹

g) Relacionadas con ventas de más de 8.000 UTM.

El agricultor que no pague impuesto por situación de pérdida tributaria, no es causal para computar el plazo de 5 ejercicios para volver al régimen de renta presunta. Para el límite de las ventas, deberá sumar las de la sociedad en el período en el cual estuvo relacionado.¹²

3.2-Determinación de la Renta Líquida Imponible de la actividad agrícola

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

Dicha renta deberá ajustarse de conformidad a lo previsto en el artículo 32 de la citada Ley, sobre Impuesto a la Renta.

Sin perjuicio de lo mencionado anteriormente, los contribuyentes, podrán, para los efectos de facilitar la determinación de la renta imponible, registrar como costo directo de los bienes del activo realizable y de los animales y plantaciones frutales, no frutales y bosques, del activo fijo, el precio de adquisición del mismo, tales como reajuste del precio, revalorizaciones legales, fletes y seguros.

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

¹¹ Circular N° 58 de 1990

¹² Oficio N° 944 de 1997

Se podrá considerar como gastos de explotación agrícola¹³ el valor de los abonos, pesticidas y otros elementos similares ocupados en el respectivo ejercicio agrícola; los relacionados con el nacimiento, desarrollo, conservación, faenación y venta de los animales; con la conservación de los árboles y plantas y con la conservación del activo fijo, entendiendo por este último a todos los bienes destinados a una función agrícola que no han sido adquiridos con el propósito de venderlos, como terrenos agrícolas, animales, plantaciones frutales y no frutales, etc. Los desembolsos por nuevas plantaciones frutales no serán considerados como gastos de la explotación sino que costo de la plantación, hasta que se inicie su producción.

Una vez determinada la Renta Líquida Imponible se le aplica la tasa del Impuesto de Primera Categoría del 17%. Del monto del Impuesto puede rebajarse el impuesto territorial pagado por el periodo al cual corresponde la declaración de la renta. Solo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja excediera del impuesto aplicable a las rentas de esta categoría, dicho excedente no se podrá imputar a otro impuesto ni solicitar su devolución.

Si el bien raíz estuviese total o parcialmente exento del impuesto territorial, la rebaja que se hace mención se autorizará hasta el monto representativo del impuesto que debería haberse pagado de no existir dicha exención.

Las cantidades cuya deducción se autoriza de acuerdo a la ley se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el IPC, en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de pago de la contribución y el último día del mes anterior al de cierre del ejercicio respectivo.

3.3-Corrección Monetaria

Los contribuyentes que estén obligados a declarar sus rentas efectivas deberán reajustar anualmente su capital propio, las variaciones de éste, y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las normas del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹³ Circular Nº 22 de 1991.

3.4-Depreciación

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

4-RENTA PRESUNTA.

Por renta presunta se entiende que es aquella que, para fines tributarios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se presume a partir de ciertos hechos conocidos, como lo son:

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

A los valores mencionados se les aplica un porcentaje previstos en la LIR, con el fin de obtener la base sobre la cual se aplicará el Impuesto a la Renta.

Las empresas o personas que se encuentren bajo el régimen de Renta Presunta pagan sus impuestos según lo que la ley determina para esa actividad y no de acuerdo con los resultados reales obtenidos.

En materia tributaria existen dos tipos de presunciones: de derecho y simplemente legal.¹⁴ En el primer caso, no se admite prueba en contrario; en el segundo sí. De las actividades que pueden acogerse a renta presunta, la mayoría son presunciones de Derecho, solo en el caso de los bienes raíces no agrícolas la presunción es simplemente legal.

En el artículo 20 n1 letra b) de la LIR, da opción de tributar mediante renta presunta, en este caso se debe tener en consideración la calidad del contribuyente la cual puede ser. :

- a) Propietario o usufructuario del predio.
- b) Otros títulos por ejemplo. : Arrendatarios.

¹⁴ Art.47 del Código Civil

Esta clasificación es importante porque incide en la tasa del impuesto a aplicar, debido a que tales contribuyentes tributan en base al avalúo fiscal del predio.

En el caso de los propietarios o usufructuarios la tasa sobre la cual corresponde tributar es un 10% del avalúo fiscal del predio y los arrendatarios u otro título la tasa de tributación es un 4%.

El avalúo fiscal de los inmuebles es el valor que el SII le otorga a una propiedad, basado en la tasación fiscal del predio la cual se realiza sobre la base de la normativa legal, definiciones técnicas y tablas de valores vigentes.

Las principales variables consideradas en un proceso de tasación de un predio agrícola¹⁵ son. :

- Clasificación de los suelos
- Superficie de los suelos
- Ubicación, vías de acceso al predio y distancia a los centros de consumo
- Uso o destino del predio.

4.1. Requisitos para acogerse al sistema de presunción.

Los requisitos que deben considerar los contribuyentes que desarrollan una actividad agrícola para acogerse a renta presunta son los siguientes:

- 1- Organización Jurídica
- 2- Monto de Ventas
- 3- Contabilidad Completa

A continuación los comentaremos brevemente

Organización Jurídica

Las comunidades, cooperativas, Soc. De Personas u otras personas jurídicas, que no sean sociedades anónimas, deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales¹⁶

¹⁵ Resolución N° 57 de 14.06.2004 y circular N° 38 de 01.07.1997

¹⁶ Circular N° 58 de 1990

Monto de ventas.

El régimen de renta presunta está reservado para aquellos contribuyentes que posean ventas netas anuales provenientes de su actividad agrícola que no excedan de 8.000 unidades tributarias mensuales.¹⁷

Atendiendo que el contribuyente podía eludir este tope dividiendo su actividad y asignándola a sociedades controlada por el mismo, la ley exige que considere no solamente sus ventas propias o personales sino que también las ventas de las sociedades que indirectamente controle. Estas entidades en que el contribuyente posee una influencia decisiva, se denominan empresas relacionadas, sociedades relacionadas o simplemente “relacionados”. La ley obliga entonces a la persona natural a agregar a sus ventas las realizadas por estas entidades para determinar si dichas ventas superan el límite legal.

a) Propias

Pueden mantener la presunción los contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no excedan en su conjunto las 8.000 U.T.M. Para la determinación de las ventas no se consideraran las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente.

De superar el límite establecido debe tributar mediante renta efectiva a partir del año comercial siguiente.

b) Relacionadas

Las normas de relación determinan si una persona cumple los requisitos para mantener la presunción. En el caso de los inmuebles agrícolas, el requisito es que las ventas netas anuales no superen las 8.000 U.T.M.

Por lo tanto se suman las ventas del contribuyente y de la entidad relacionada sí:

I.- La sociedad es de persona y la persona, como socio, tiene facultades de administración o participa en más del 10% de las utilidades, o si es dueña como usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 10% del capital social o de las acciones, lo dicho se aplicará también a los comuneros respecto a las comunidades en las que participen.

¹⁷ Artículo 20, letra b) inciso 3° LIR

II.- La sociedad es anónima y la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más de 10 % de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas.

III.- La persona es partícipe en más de un 10 % en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad es gestora.

IV.- La persona de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y esta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

El contribuyente que por efecto de las normas de relación quede obligado a declarar sus impuestos sobre rentas efectivas deberá informar de ello, mediante carta certificada, a todos sus socios en comunidades o sociedades en las que se encuentre relacionado. Las sociedades que reciban dicha comunicación deberán, a su vez, informar con el mismo procedimiento a todos los contribuyentes que tengan una participación superior al 10 % en ellas.

Contabilidad Completa.

La ley señala expresamente que este régimen no puede aplicarse a contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría, por las cuales deban llevar contabilidad completa.

Siendo esta regla general de las rentas, cada vez que el contribuyente obtenga rentas no cubiertas por la presunción, por ejemplo, de alguna actividad comercial (art. 20 N° 3 de la LIR), pierde la presunción de renta. En todo caso se señala que en la medida que no supere las 1.000 UTM puede mantenerse en renta presunta.

El SII ha indicado que las rentas por el paso de un terreno agrícola, no obstan a la mantención de la renta presunta, pues deben ser declaradas como rentas efectivas de acuerdo a contrato.¹⁸

¹⁸ SII, Oficio N° 1.644, de 17.04.2001

4.2. Pérdida de la Presunción.

El contribuyente que tribute en renta presunta puede abandonar el régimen, por voluntad propia o por mandato legal.

La opción por tributar en renta efectiva, deberá practicarse dentro de los dos primeros meses del año comercial, entendiéndose, en consecuencia, que las rentas obtenidas a contar de dicho año tributarán bajo régimen de renta efectiva.

Una vez ejercida dicha opción el contribuyente no puede reincorporarse al régimen de Renta Presunta, salvo que después de 5 ejercicios comerciales consecutivos o más, no desarrolle esa actividad, por la cual habría quedado afecto al Impuesto de Primera Categoría. Al efecto, la norma prevé que se entiende que el contribuyente desarrolla una actividad agrícola cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de predios agrícolas cuya propiedad o usufructo conserva.¹⁹

El contribuyente estará obligado a tributar en renta efectiva cuando se verifique algunos de los siguientes supuestos:

- a) Ventas superiores a la ya señaladas;
- b) Obtención de rentas con obligación de Contabilidad completa;
- c) Sociedades, comunidades y otros que incorporan como partícipe a una persona jurídica;
- d) Transformación del contribuyente en SA;
- e) Adquisición de predio o arriendo si el cedente quedo obligado a llevar contabilidad completa dentro del año anterior.

Estas variables se analizan a continuación:

- a) Ventas superiores a las ya señalada: En el inciso cuarto de la letra b) del N° 1 del artículo 20, de la LIR, establece como requisito para que los contribuyentes en general propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier otro título los exploten, puedan acogerse al régimen de presunción de renta, siempre que sus rentas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales.

Seguidamente, dicha norma dispone que para la determinación de las referidas ventas anuales no se deben considerar las enajenaciones ocasionales de bienes muebles e

¹⁹ Circular N° 58 de 1990.

inmuebles que forman parte del activo inmovilizado del contribuyente. Del mismo modo establece que para el efecto de la determinación de las referidas ventas anuales, las de cada mes deben expresarse en unidades tributarias mensuales al valor que dicha unidad tenga en el periodo respectivo, entendiéndose por este periodo el mes a que corresponda las fechas consignadas en las facturas o boletas.

Cabe hacer presente, asimismo, que al no contemplarlo la norma, no se deben considerar los ingresos obtenidos en la prestación de servicios agrícolas.

Para establecer si estos contribuyentes cumplen con este requisito, el inciso séptimo de la letra b), del N° 1, del artículo 20, fija un procedimiento especial para computar las ventas en aquellos casos en que una misma persona natural esté relacionada, con una o más comunidades o sociedades que a su vez desarrollen actividades agrícolas. Este procedimiento consiste en que la persona jurídica para el computo de sus ventas debe considerar el total de ventas que efectúen aquellas personas jurídicas con las que se encuentre relacionado alguno de sus socios o accionistas que a su vez se considere relacionado respecto de ella. Lo anterior es sin perjuicio de aquellos casos especiales en que los contribuyentes agrícolas, estén relacionados con otros contribuyentes de igual actividad.

b) Obtención de rentas con obligación de contabilidad completa. En este caso el contribuyente para poder declarar bajo el régimen de renta presunta no puede obtener otras Rentas de Primera Categoría que declaren renta efectiva según contabilidad completa²⁰.

c) Sociedades, comunidades y otros que incorporan como partícipe a una persona jurídica: Esto quiere decir que si las sociedades o comunidades están integrados por alguna persona jurídica, no importando el porcentaje en que ésta participe, quedan obligados a determinar la renta proveniente de su actividad agrícola por medio de contabilidad completa, gravándose la renta efectiva en el desarrollo de su gestión.

No obstante ello, dichos contribuyentes que por no cumplir con este requisito queden obligados a declarar sus rentas efectivas determinadas por contabilidad completa, se eximirán en todo caso de dicha obligación, si sus ventas propias anuales no exceden de 1.000 U.T.M.

²⁰ Circular N° 58 de 1990

El incumplimiento del requisito analizado basta que ocurra en cualquier periodo dentro de un ejercicio, para que el contribuyente se encuentre obligado a declarar sus impuestos sobre renta efectiva a base de contabilidad completa, a partir del 1º de Enero del año siguiente por las rentas que se generen desde esa fecha.

d) Transformación del contribuyente en S.A.: Conforme a lo dispuesto por los inciso primero de las letras a) y b) del N° 1, del artículo 20 de la LIR, que los contribuyentes que se encuentren constituidos como sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, deben tributar respecto de dicha actividad a base de renta efectiva determinada de acuerdo con contabilidad completa

e) Adquisición de predio o arriendo si el cedente quedo obligado a llevar contabilidad completa el año anterior.

Estos son llamados “casos de contaminación”, aquellos en que, por realizar ciertas actividades, el contribuyente pierde el derecho a declarar en renta presunta, por dejar de cumplir algunos de sus requisitos.

Así por ejemplo, en el caso de un contribuyente de rentas agrícolas que desarrolle otra actividad que requiere contabilidad completa “... si por las rentas de primera categoría que obtenga en su actividad de Martillero Público, debe declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa, solo puede acogerse al régimen de renta presunta por la explotación de un predio agrícola, en el evento que sus ventas anuales no superen las 1.000 UTM”²¹

El vendedor de un predio agrícola obligado a determinar la renta efectiva de su actividad de acuerdo con contabilidad completa, trasmite o traspasa dicha obligación al adquirente del bien raíz, cuando la enajenación del predio se efectúa en el ejercicio inmediatamente al aquel en que el enajenante deba operar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen. La referida obligación no se transmite al adquirente del bien, si la enajenación o el aporte del predio se efectuó transcurrido un año contado desde que el vendedor o aportante quedó obligado a operar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa.²²

²¹ SII. Oficio N° 455, de 9.02.2006

²² SII. Oficio N° 1.195, de 29.03.2006

4.3. Normas de transición.

Las normas de transición que comentaremos, se aplican al contribuyente que se encuentra obligado a abandonar la presunción de renta, por haber incurrido en alguna condicionante de las anteriormente analizadas (ventas, organización jurídica y/o contabilidad completa).

Estas normas regulan el balance de inicio en el régimen de renta efectiva y otras obligaciones y efectos del abandono del régimen de presunción.

Atendiendo a que el contribuyente no posee contabilidad en el régimen de presunción y, por tanto, no existe un registro de activos y pasivos, pueden presentarse dificultades de valorización de dichas partidas al inicio del nuevo régimen de renta efectiva.

Por otro lado, pueden existir inversiones importantes que no guarden relación con la renta presunta declarada, por haberse financiado con excesos sobre dicha renta, que podrían producir problemas de justificación de inversiones. Adicionalmente, podría ocurrir que las deudas no se encuentren documentadas o que no resulte claro como valorizar existencias u otras obras peculiares a la actividad antes en presunción.

Esta transición presenta especiales desafíos para el contribuyente y, por lo tanto, resultara vital la asistencia del tasador y asesor contable-tributario, de manera de cumplir finalmente las normas legales aplicables.

El contribuyente que pierda la presunción, deberá declarar sus rentas efectivas a contar del primero de Enero del año comercial siguiente a aquel en que ello ocurra. Ej.: si el contribuyente al 31.12.2006, supero el límite de ventas, a contar del 01.01.2007 está obligado a declarar la renta efectiva acreditada mediante una contabilidad completa. Por lo tanto, el citado contribuyente por el año tributario 2007, por última vez debió declarar bajo el régimen de renta presunta.

4.3.1. Inventario y balance

Los contribuyentes agrícolas que deban tributar de acuerdo a rentas efectivas por la pérdida de la presunción, deben cumplir con las siguientes instrucciones:

a) Inventario

Confeccionar el inventario de sus bienes (activos) y obligaciones (pasivos), que digan relación con su actividad, existentes al 1º de enero del ejercicio comercial en que queden sujetos al nuevo sistema de tributación.

Dicho inventario valorizado dará origen balance inicial que constituirá la base de las anotaciones contables que al efecto deberá realizar el contribuyente. Dicho de otra forma, el balance inicial así confeccionado constituirá esencialmente el asiento de apertura al de los registros contables del contribuyente.

b) Valorización

El procedimiento para los efectos de valorizar sus bienes y obligaciones existentes al 1º de enero del ejercicio siguiente en que queden obligados a tributar sobre la renta efectiva de su actividad es el siguiente

b.1) Valorización de los terrenos o predios de propiedad del contribuyente

El contribuyente a elección optará por valorizarlo por el avalúo fiscal vigente al 1º de enero del ejercicio que quede obligado a tributar por renta efectiva o bien realizarlo por el valor de adquisición corregido por la variación IPC desde su adquisición a la fecha del balance inicial

b.2) Valorización del activo inmovilizado

Los bienes del activo realizable quedaran valorizados finalmente en el balance inicial, al valor o costo de reposición que estos tengan al 1º de enero y deberá registrarse previamente el costo directo de los bienes en el libro de inventarios y balances, anotando numero, fecha, especificación y demás antecedentes identificatorios del documento que acredite su adquisición y luego, registrarse dicho costo de reposición y el calculo que se efectuó para determinarlo.

b.3) Valorización de otros bienes del activo

Las siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él deben ser valorizados a su costo de reposición a la fecha del balance inicial, considerando para tales

efectos su calidad, el estado en que se encuentren, su duración real a contar de esa fecha y, por último su relación con el valor de bienes similares existentes en la misma zona.²³

Siembras: si la cosecha es de menos de 60 días del inventario se valoriza por el estado de la siembra y si es posterior se considera el estado de la siembra más los desembolsos por compras de plantas nuevas, semilla, mano de obra, gastos generales, etc.

Bienes cosechados en el predio: se deben estimar los gastos de explotación incurridos en ellos, tomando en cuenta la valorización de estos bienes a su valor mercado.

Los frutos por cosechar se valorizarán considerando una estimación de los gastos de explotación incurridos en las plantaciones o siembras respectivas.

Para que la valorización indicada tenga el respaldo suficiente y por lo tanto aceptada por el SII, los antecedentes que la fundamenten tendrán que mantenerse en poder del contribuyente y a disposición de los del SII cuando lo soliciten para su verificación, sin perjuicio del detalle que deberán presentar en la Dirección General respectiva conjuntamente con el balance inicial. Si no es posible contar con la documentación respectiva, por la naturaleza de la operación, la determinación de los valores la hará un profesional de la especialidad.

Otros activos: si no se trata de los activos mencionados anteriormente se registrarán por su costo o valor de adquisición, debidamente documentado y actualizado por las normas de corrección monetaria.

b.4) Valorización de los pasivos y obligaciones

Se registrarán según su monto efectivo debidamente documentado y actualizado de acuerdo con las normas del artículo 41, de la LIR

Deudas u obligaciones en moneda extranjera: se valorizarán de acuerdo a la cotización de la respectiva moneda al último día del mes anterior a la fecha del balance inicial.

Deudas u obligaciones reajustables: se actualizarán a igual fecha del balance inicial de acuerdo al reajuste pactado.

c) Tratamiento tributario de la diferencia determinada entre los activos y pasivos registrados en el balance inicial.

²³ SII., Oficio N° 4.844, de 2004

Activos superiores a los Pasivos: la diferencia será considerada capital con que el contribuyente, contablemente, inicia sus actividades.

Pasivos superiores a los Activos: la diferencia determinada debe ser considerada como una pérdida tributaria deducible conforme con el artículo 31 N° 3 de la LIR.

En consecuencia, la referida pérdida tributaria podrá ser deducida de las eventuales utilidades tributarias determinadas en el primer ejercicio o en los ejercicios futuros, en que el contribuyente deba tributar sobre renta efectiva terminada según contabilidad completa.

d) Contribuyentes con otros activos y pasivos distintos a los señalados en el artículo 4° de la ley N° 18.985.

El segundo inciso del artículo 4° de la ley N° 18.985, establece para los efectos tributarios una presunción, de acuerdo con la cual, todos aquellos activos incluidos en el balance inicial en cumplimiento de dicho artículo, se presume que han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de esta misma ley.

Ahora bien, de acuerdo con las normas generales de la Primera Categoría, a los contribuyentes sujetos al sistema de tributación a base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, les será aplicables las normas del referido impuesto, a todas sus rentas, tanto percibidas como devengadas, ello de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 19 de la LIR.

4.3.2. Ingresos Anticipados

En el periodo de transición, al inicio del año en que el contribuyente quede obligado a declarar de acuerdo a renta efectiva, éste pudiera inclinarse a anticipar ingresos, para quedar cubierto con la presunción.

El inciso quinto del artículo 3° de la ley N° 18.985, establece que los ingresos de contratos celebrados antes de la vigencia de la renta efectiva, pero percibidos en este último régimen, serán considerados como afectos a renta efectiva.

4.3.3 Arriendos

Como vimos en el caso de los inmuebles, el arrendamiento se incluye dentro de las rentas cubiertas por la presunción correspondiente.

Cabe señalar que arrendamiento de un predio agrícola por parte de una Sociedad Agrícola que tributa en renta presunta a otra Sociedad Agrícola que tributa en renta efectiva, no obliga a la arrendadora a tributar bajo la renta efectiva, conforme a las normas de la letra b), del artículo 20, de la LIR.²⁴

5. IMPUESTO A PAGAR Y CRÉDITOS ASOCIADOS

5.1. Impuesto

Dependiendo del sistema de determinación de rentas el impuesto de primera categoría a pagar será.

- Renta efectiva con contabilidad completa, será el 17% aplicado sobre la renta líquida imponible.
- Renta Presunta será el 17% sobre el porcentaje de presunción (10% o 4%) aplicado sobre el avalúo fiscal del bien raíz.

5.1.1 Caso especial de arriendo de predios agrícolas

En el caso de la explotación de un predio agrícola arrendado, de propiedad de un contribuyente que tributa a base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, se presume de derecho que la renta del arrendatario será igual al 4% del avalúo fiscal de los predios explotados.

No obstante lo anterior, las personas que tomen en arrendamiento (arrendatario) o que a otro título de mera tenencia exploten el todo o parte de predios agrícolas de contribuyentes que deban tributar en renta efectiva quedaran sujetos a ese mismo régimen.

²⁴ SII, Oficio N° 4.647 del 23.11.2005

Por lo tanto, todos aquellos contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas en calidad de arrendatarios o a otro título de mera tenencia, para los efectos de tributar a base de la presunción de la renta de 4% sobre el avalúo fiscal, además de cumplir con los requisitos que establece la norma legal, deberá explotar un bien raíz agrícola arrendado de contribuyentes que tributan de conformidad a la presunción de renta, o de aquellos que tributan a base de la renta efectiva acreditada mediante el respectivo contrato.

Debe tenerse presente, en consecuencia, que en el caso de arrendamiento de un predio agrícola cuyo arrendador es una persona obligada a llevar contabilidad por su actividad agrícola, obliga a su vez al arrendatario a la misma exigencia, salvo que desde el primer ejercicio que se inicie como agricultor o en los siguientes no supere el límite de ventas de 1.000 UTM.

Cabe señalar que el arrendamiento de un predio agrícola por parte de una sociedad agrícolas que tributa en renta presunta a otra sociedad agrícola que tributa en renta efectiva, no obliga a la arrendadora a tributar bajo la renta efectiva, conforme a las normas de la letra b), del N° 1, del artículo 20°, de la Ley de la Renta.

5.2Créditos contra el Impuesto

5.2.1 Crédito por contribuciones de bienes raíces

En el caso de los inmuebles agrícolas, la ley permite realizar ciertas deducciones a esta base: puede rebajarse el impuesto territorial pagado por el periodo al cual corresponde la declaración de renta. Solo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja excediera el impuesto, el excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución.²⁵

²⁵ Circular N° 68 de 2001.

5.2.2- Crédito fiscal y devolución 27 bis

El contribuyente agrícola tiene derecho a solicitar la devolución del crédito fiscal conforme a lo que señala el artículo 27 bis de la Ley de IVA, por la adquisición de activos fijos que para los efectos agrícolas comprende todos aquellos bienes destinados a una función permanente dentro de la explotación agrícola, es decir, que han sido adquiridos sin el propósito de venderlos o ponerlos en circulación.

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

- Terrenos Agrícolas. Este representa al terreno o casco. Es conveniente separar las inversiones en construcciones del valor del terreno para los efectos de la depreciación. En este rubro también debe considerarse los terrenos de aptitud preferentemente forestal.²⁶
- Construcciones. Entre estas se encuentran las casas patronales, casas de administración, casas de inquilinos, bodegas, galpones, silos, puentes, obras de regadíos y drenaje, captaciones de agua, etc.
- Derechos de aprovechamiento de agua.
- Instalaciones en general.
- Maquinarias, tales como tractores, segadoras, cultivadoras, fumigadoras, motobombas, pulverizadoras, cosechadoras, arados, esparcadoras de abono y de cal, maquinas de ordeñar, esquiladoras mecánicas, destroncadoras, seleccionadoras de semillas, picadoras y enfardadoras de pasto, bombas trasvasijadoras, alambique, descremadoras, prensas para orujos, motores y otros.
- Herramientas y enseres: romanas, fraguas, bigornias, rastras de clavo, etc.
- Muebles y útiles: escritorios, sillas, maquinas de escribir, calculadoras, estantes, kardex, etc.
- Vehículos, camiones, trailers, camiones fudres y acoplados, colosos de tiro animal, carretas, carretones, carretelas, camionetas, etc.
- Animales. Quedan excluidos en este rubro solo los animales destinados a cumplir una función permanente dentro de la explotación agrícola, como son aquellos destinados a la reproducción, a la lechería, a trabajo o a la producción de lana o pelo, aves de postura y

²⁶ Nº 4, Artículo 2º del D.S. Nº 871, de 1981.

de reproducción. No basta que el animal reúna las características adecuadas para la función, es indispensable que esté destinado a ella efectivamente, aun cuando todavía no se encuentren cumpliendo las funciones. Estos animales se consideraran bienes del activo inmovilizado hasta el ejercicio anterior a aquel en que se enajenen, es decir, deben traspasarse al activo realizable a la fecha de la enajenación al valor neto del libro en que se encuentren en esa oportunidad.

- Plantaciones frutales.
- Bosques y plantaciones no frutales. Serán considerados bienes del activo inmovilizado hasta el ejercicio anterior al de su explotación o al trozado de ellos. Al igual que en el caso de los animales, al momento de la explotación deberán traspasarse al activo realizable por su valor efectivo, si lo tuviesen, debidamente revalorizado²⁷, sin considerar la depreciación, pues estos bienes no se encuentran sujetos a ella.²⁸

Así el Servicio ha señalado que “las plantaciones de bosques de eucaliptos y pinos en pie constituyen bienes del activo inmovilizado hasta el ejercicio anterior al de su explotación, por tanto procede la devolución del crédito”.²⁹

“En materia de explotación forestal, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución del remanente de crédito fiscal de IVA originado en la adquisición o utilización de servicios que sean considerados como pertenecientes al activo fijo de la sociedad, tales como adquisición de árboles o plantas, instalaciones de riego, nivelaciones de terreno y otros servicios que sean necesarios para plantar el árbol, siempre y cuando no constituyan labores de manutención o reparación”. Por el contrario, los gastos y demás desembolsos que se incurran en la mantención y conservación de plantaciones, tales como servicios de desinfección o poda, como asimismo la adquisición de los abonos, fertilizantes y herbicidas utilizados en las labores de preparación de una explotación agrícola, constituyen gastos de explotación que no se integran al valor o costo de los bienes del activo fijo, por lo que a su respecto no es posible solicitar la devolución establecida en el artículo 27 bis del D.L. N° 825”.³⁰

²⁷ Artículo 41 de la Ley de la Renta

²⁸ Circular N° 22 DE 2001

²⁹ Oficio N° 5.132 de 25.11.2004.

³⁰ Oficio N° 4.511, de 29.09.2004.

“Los bienes adquiridos o construidos por el contribuyente corresponden a 250 hectáreas de parronales con las habilitaciones de riego y electrificación necesarias para su explotación, a los que corresponde calificar de mejoras útiles realizadas al predio rustico arrendado, en los términos del artículo 909 del Código Civil. Asimismo, debe señalarse que se trata de inmuebles por adherencia, plantados o edificados en un inmueble por naturaleza (predio rustico). Atendido el giro agrícola de la sociedad arrendataria y el tipo de bienes de los que se trata, resulta de manifiesto que estos serán destinados permanentemente a la explotación de su giro agrícola, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación. En consecuencia, califican como bienes del activo inmovilizado del contribuyente que las efectuó, siendo procedente la solicitud de devolución de crédito fiscal por activo fijo.”³¹

“De esta forma, teniendo en consideración que las labores de poda en la formación de las parras, corresponden a tareas de conservación y mantención de esas plantaciones, se debe concluir que el Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas emitidas por dichas prestaciones, no es posible recuperarlo a través del mecanismo establecido en el artículo 27 bis del D.L. N° 825, toda vez que dichos servicios corresponden a gastos de explotación que no se integran al valor del costo del activo fijo, por lo que en los hechos no se da cumplimiento a los requisitos que establece la ley para acceder a la recuperación anticipada del IVA.”³²

5.2.3. Crédito por compras de activo fijo

Los agricultores también pueden hacer uso del crédito del 4% por bienes del activo fijo adquiridos nuevos.

Al respecto el SII haciendo mención a una plantación señala que sobre este respecto, cabe indicar que el término “nuevo”, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, quiere decir “recién hecho o fabricado” y que “construir”, significa “fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública”. De acuerdo con lo anterior, tratándose de las plantaciones

³¹ Oficio N° 3.940, de 19.08.2004.

³² Oficio N° 4.690, de 17.12.2002.

de olivo, no es posible de hablar de un bien construido, pero si cabe entender que una plantación ha sido adquirida nueva, en la medida que la misma no haya existido con anterioridad y se encuentre recién hecha o plantada. Sobre este punto, cabe prevenir que tratándose de los bienes generados en el predio, entre los que se encuentran los árboles frutales o no frutales nacidos en el, los mismos no tendrán valor de adquisición o de inversión, según lo dispone el Reglamento de contabilidad agrícola.

Así las cosas, se concluye que tratándose de plantaciones nuevas, adquiridas recién hechas y que no se han generado en el predio respectivo, podrá hacerse uso del beneficio que establece el artículo 33 bis de la Ley de la Renta en el ejercicio de su adquisición, y para tales efectos, se considera como el ejercicio de adquisición aquel en que pueda utilizarse o entrar en funcionamiento, de acuerdo a lo que establece la Circular N° 41 del 23 de agosto de 1990, circular que habla de el crédito por inversiones en bienes físicos del activo inmovilizado.

Ahora bien, el Diccionario de la Real Academia Española indica que “utilizar” significa aprovecharse de algo, y que “aprovechar” es emplear útilmente algo, hacerlo provechoso o sacarle el máximo rendimiento, mientras que “rendimiento” es el producto o utilidad que rinde o da alguien o algo, y “rendir” es dar fruto o utilidad.

De lo anterior se sigue que la plantación estará en condiciones de ser utilizada una vez que empiece a rendir sus frutos y pueda ser aprovechada, y que será al termino de dicho ejercicio que el contribuyente podrá hacer uso del beneficio del artículo 33 bis de la Ley de Impuesto a la Renta.

5.2.4. Crédito por gastos de capacitación

El estatuto de Capacitación establecido en la ley N° 19.518 dispone que aquellos contribuyentes clasificados en la primera categoría de la ley de lamenta, sea que declaren sus rentas en renta efectiva mediante contabilidad completa o simplificada o declare acogido a un régimen de renta presunta (actividades agrícolas, mineras o de transporte), tienen derecho a utilizar la franquicia.

6. MAYOR VALOR EN LA ENAJENACIÓN DE PREDIOS AGRÍCOLAS

Al respecto podemos señalar que existen tres situaciones en las cuales el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces queda afecto a la tributación general que contempla la Ley de la Renta.

- a) Cuando la operación represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, presumiéndose del derecho que existe habitualidad en las situaciones previstas en la primera parte del inciso 3° del artículo 18;
- b) Cuando se trate de la enajenación de bienes raíces que formen parte del activo de la empresa que declaren su renta efectiva en la primera categoría, bastando para la aplicación de esta normativa que los citados bienes integren en activo de la empresa, sin entrar a precisar el ítem o cuenta a que corresponden dichos bienes, y que las mencionadas empresas declaren su renta efectiva en la primera categoría, ya sea que estén obligadas a dicha base de declaración o hayan optado por tal modalidad, y
- c) Cuando la enajenación de los citados bienes se efectúe a una empresa o sociedad con la cual el cedente se encuentre relacionado en los términos previstos en el inciso 4° del N° 8 del artículo 17 de la ley precitada.³³

Debe tener presente que el mayor valor obtenido por el vendedor sujeto a renta presunta por un predio agrícola, cuando dicha venta no sea habitual, sea a precio de mercado y a un sujeto no relacionado, considerando un ingreso no tributable o en la terminología de la ley, un “ingreso no renta”.

La ley contiene normas específicas para regular el mayor valor afecto al impuesto a la renta que obtiene el vendedor de un predio agrícola en el periodo de transición de la renta presunta a la renta efectiva.

7. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El IVA es un Impuesto de carácter neutro que no altera los costos o la determinación del precio de venta final por parte del vendedor, lo que grava el IVA es el mayor valor que

³³ Oficio N° 2.365, de 02.08.2007.

se incorpora al producto en las distintas etapas de producción. Se trata de un Impuesto real, puesto que afecta a la venta sin considerar a la persona que grava, es un Impuesto indirecto debido a que se aplica a un ingreso cuando adquieren el bien o servicio; tiene una tasa de aplicación fija aplicable a cualquier base imponible. Es un Impuesto regular puesto que se entera mensualmente en arcas fiscales.

Debido al mecanismo utilizado en su aplicación es que tiene el carácter de impuesto plurifásico no acumulativo que grava solamente el mayor valor agregado a cada etapa de producción o venta, lo que se logra mediante el proceso de traslación del Impuesto donde se fuerza a otra persona a soportar el gravamen. Esto genera como consecuencia el descanso del Impuesto en el último consumidor. De esto se puede señalar que es de etapas múltiples, que admite la deducción del Impuesto facturado en las etapas anteriores lo que implica un cambio del proceso de acumulación que se producía anteriormente.

De esta forma se evita que el Impuesto pagado en la adquisición de un bien quede incluido en la base sobre la cual se aplica el mismo tributo en su posterior venta, así también no produce distorsión en los valores de los bienes dada la modalidad específica de considerar como crédito y no como mayor costo de los bienes el Impuesto del D.L. 825 soportado por los vendedores y prestadores de servicios en las adquisiciones y prestaciones de servicios que reciben.

7.1. El IVA en la tributación agrícola

7.1.1. Servicios agrícolas

Se encuentran exentas del IVA las remuneraciones por servicios agrícolas prestados por agricultores, tales como:

- Aradura
- Mejoramiento de tierras
- Trilladuras
- Cosechas
- Siembras
- Inseminación artificial

➤ Etc.

Si bien es cierto que en artículo 5° del Reglamento de la Ley del IVA determina que no están afectos a este Impuesto los servicios que digan relación con la actividad agrícola, deben entenderse que se refieren a aquellos servicios cuya actividad generadora no se clasifica en los números 3 y 4 del artículo 20° de la Ley de la Renta, es decir, aquellas actividades desarrolladas por agricultores y cooperativas.

Por otro lado, los agricultores tienen derecho a recuperar el IVA que se les hubiera recargado en la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a su actividad de exportador.

7.1.2. Aplicación del IVA al Agro.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 23 del D.L 825, los contribuyentes tienen derecho a un crédito fiscal, el que se harán valer en contra de su debito fiscal para determinar la suma final que ha de pagarse por este Impuesto.

La Ley indica la forma de especificar el crédito fiscal aludido, siendo la normativa vigente la que sigue:

- 1- Dicho Crédito fiscal es equivalente al Impuesto recargado en las facturas que acrediten sus compras o la utilización de servicios, o pagado por la importación de las especies al país respecto al mismo periodo.
- 2- No corresponde derecho acreditado fiscal por importación o adquisición de bienes o utilización de servicios correspondientes a operaciones no gravadas o exentas o que no tengan relación directa con la actividad de vendedor.
- 3- En el caso de importación o adquisición de bienes o utilización de servicios que se afecten a operaciones gravadas y exentas, se calculara el crédito en forma proporcional.

Entendiéndose tales adquisiciones aquellas que recaigan sobre bienes corporales muebles destinadas al activo fijo, salvo que se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza; las especies destinadas a formar parte del activo realizable y las relacionadas con otros gastos de tipo general.

De acuerdo a esto, se puede deducir que tipos de operaciones dan derecho a crédito fiscal. En general dan derecho a crédito fiscal:

a) Importación de bienes corporales muebles o adquisición por los agricultores de maquinarias muebles y útiles de oficina, herramientas, enseres, instalaciones, repuestos, equipos de transporte y producción agrícola, vehículos destinados a ser usados o destinados al giro agrícola con excepción de automóviles station wagons y similares.

Dentro del rubro de maquinarias agrícolas, podemos señalar las siguientes:

- Destinados a al preparación de suelos y cultivos, como son los arados, rastras, sembradoras, etc.
- Aquellas que son destinadas a labores de pasteria, las cuales incluyen secadoras, acondicionadores, etc.
- Destinados a labores de cosecha, como secadoras, atadoras automáticas, desgradadoras, etc.
- Destinados a labores frutícolas y vitivinícolas, como cosechadoras, seleccionadoras, limpiadoras, etc.
- Destinados a labores ganaderas, como cercos eléctricos, esquiladoras, enfriadores, etc.
- Destinados a labores avícolas, dentro de las cuales encontramos, encubadoras, criadoras, calibradoras, etc.

b) Del mismo modo dan derecho al crédito fiscal la adquisición de materiales necesarios para la fabricación o construcción de implementos y maquinarias que forman parte de un establecimiento agrícola industrial, aun cuando no adhieran al suelo.

c) Los servicios recibidos por el agricultor gravado con el IVA necesarios para el desarrollo de la actividad agrícola, como los servicios de selección o análisis de semillas o productos agrícolas, su acondicionamiento, como el envasar, etiquetar y embalar dichos productos. También se incluyen los servicios de fletes, arrendamientos de maquinarias y equipos agrícolas, etc.

d) La adquisición o importación de bienes corporales muebles destinados a formar parte del activo realizable de la empresa agrícola, como las compras de productos agrícolas en general, materias primas (semilla, pesticidas, etc.), ganados incluso destinados a la explotación lechera, etc.

e) Aquellas adquisiciones o importaciones de bienes corporales muebles o prestaciones de servicios, gravadas con el IVA que forman parte del rubro gastos generales de la

actividad agrícola, tales como el pago de gastos de transportes, reparaciones y mantenciones de bienes de activo inmovilizado, compras de artículos de oficina, etc.

f) Compras de postes, alambres y cemento para parronales, viñas y cierres; por tratarse de bienes corporales muebles que guardan directa relación con la actividad del agricultor y son necesarias para el giro agrícola.

Del mismo modo se puede enunciar algunos tipos de operaciones que no otorgan derecho a crédito fiscal:

1- Las adquisiciones de bienes, su importación o la utilización de servicios destinados a operaciones agrícolas no gravadas o exentas del IVA entre las cuales encontramos los servicios prestados por un agricultor a otros agricultores, tales como la trilladura, cosecha, siembra, etc. y las compras de maquinarias destinada exclusivamente a prestar servicios liberados de I.V.A.. Esto por tratarse de actividades no comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Es importante considerar que de acuerdo con las disposiciones del artículo 8 del D.L. 825 quedan afectas y por ende deben pagar el I.V.A. los servicios prestados por los agricultores que consiste en el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo y cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, en este caso especialmente la actividad industrial agrícola.

2- La adquisición de bienes corporales muebles, su importación o la utilización de servicios que se destinen a operaciones que no guarden relación directa con la actividad agrícola, como son las compras e importaciones de especies destinadas por el agricultor a su uso personal, o aquellas que el S.I.I. considera como tales, como la adquisición de automóviles.

En todo caso de acuerdo con el artículo 41 del reglamento, el S.I.I. entiende que las operaciones antes señaladas, no guardan relación directa con el giro del contribuyente cuando se destinan a fines diferentes de aquellos que constituyen su actividad habitual, como ocurriría por ejemplo con las importaciones, adquisiciones o utilización de servicios que éste efectuara para su uso particular, o que destinándolos a su empresa o negocio, sea con fines ajenos a los de su industria o actividad de tal forma que no puede estimarse que guarde relación directa con su giro.

d) No dan derecho a crédito fiscal los impuestos que se paguen en razón de los retiros de bienes corporales muebles, como serían los autoconsumos facturados con el I.V.A. incluido.

7.1.3. Requisitos formales para hacer uso del crédito fiscal

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 25 de la Ley, para hacer uso del Crédito Fiscal el contribuyente debe cumplir los siguientes requisitos:

- 1- El I.V.A. debe estar recargado separadamente en las respectivas facturas de compra o notas de débito recibidas, o pagados según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones.
- 2- Haber contabilizado las respectivas facturas, notas de débito y documentos de importación en el libro de compras exigidos por el artículo 59 de la Ley del I.V.A.
- 3- El crédito fiscal debe hacerse efectivo mediante su imputación al débito fiscal del mismo mes en que tuvo lugar la adquisición o servicio que lo origina.

Respecto de este último requisito el artículo 24 ha autorizado de una manera general que en el caso de facturas recibidas en el mes siguiente o subsiguiente a su fecha de emisión, el I.V.A. recargado en ellas pueda ser utilizado como crédito fiscal imputándolo al débito fiscal correspondiente al mes siguiente o subsiguiente de su emisión. Igual norma es aplicable cuando se reciben con atraso notas de débito o notas de crédito. Para estos efectos los documentos recibidos con retraso deben anotarse en el libro de compras separadamente y al final del mes en que se decepcionaron.

Es conveniente señalar que pierden el derecho al crédito fiscal los contribuyentes cuyas facturas en las cuales se les haya recargado dicho tributo presenten algunas de las siguientes irregularidades: Facturas no fidedignas, falsas, que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y facturas que hayan sido otorgadas por personas que no sean contribuyentes del I.V.A.

7.2. Pequeños productores agrícolas

Según el inciso A artículo 1 de la Ley 19.034 de 1991, se entiende por pequeño productor agrícola a la persona natural, acogida al régimen de Renta Presunta y que explote uno o varios predios agrícolas cuyo avalúo fiscal total no supere las 100 U.T.M. al mes de enero del ejercicio respectivo. Se entenderán también como pequeños productores agrícolas a las personas naturales, que exploten predios agrícolas cuyo avalúo fiscal sea superior a 100 U.T.M. y sus ventas no superen un monto neto de 200 U.T.M., en el periodo de doce meses, que van de junio a julio de cada año.

Esta clasificación tiene importancia por cuanto permite calificar el cambio del sujeto pasivo del impuesto, en el caso del pequeño agricultor.

Los productos que vendan deberán ser agropecuarios, es decir, hortalizas, frutas, animales y otros productos en las parcelas. Dichos productos no podrán ser adquiridos de terceros, salvo que se trate de venta de animales adquiridos para la crianza y engorda. Vale decir no se puede recuperar el I.V.A. cuando el agricultor revenda el producto.

7.2.1. Procedimiento de los pequeños productores agrícolas para recuperar el I.V.A.

Los pequeños productores agrícolas pueden recuperar el crédito fiscal soportado en las adquisiciones que efectúen o servicios que contraten, mediante su devolución por el Servicio de Tesorerías.

Se deberá presentar una solicitud de devolución de crédito fiscal ante el S.I.I. en el mes de Junio de cada año, indicando las compras y/o servicios utilizados en los doce meses inmediatamente anteriores, acompañándose de las facturas del periodo tanto de las adquisiciones hechas en dicho periodo como de las ventas realizadas en el mismo.

La devolución del crédito fiscal solicitada, solo procederá cuando el pequeño productor agrícola realice ventas a empresas adquirentes autorizadas e inscritas en el registro de revendedores de I.V.A. a pequeños productores agrícolas al treinta y uno de Mayo de cada año. Dentro de los dos meses siguientes, el Servicio de Tesorerías, previo informe del S.I.I. devolverá al pequeño productor agrícola la cantidad que corresponda por concepto de crédito fiscal (tal devolución no podrá exceder el 70% de las ventas efectuadas

en el periodo anteriormente indicado y será aplicable solo hasta un monto neto de ventas de 200 U.T.M.), más un reajuste equivalente al 50% de la variación del Índice de Precios al Consumidor experimentada durante los doce meses anteriores.

En caso de facturas que no cumplan con los requisitos establecidos en el D.L. 825, cuando se está solicitando la devolución, del monto a reembolsar al contribuyente se le rebajará la cantidad estipulada en dichas facturas, o bien se exigirá la devolución de la cantidad proporcional recibida, considerando para todos los efectos como una diferencia de I.V.A.; mientras no se devuelvan las cantidades recibidas indebidamente, el contribuyente no podrá seguir solicitando el beneficio que establece la Ley 19034, sin perjuicio de las sanciones que corresponda aplicar en dicho caso.

7.2.2. Cambio del sujeto pasivo del impuesto en caso de pequeños productores

Los pequeños agricultores cuyas ventas son montos menores y que no cuentan con los recursos suficientes que le permitan hacer iniciación de actividades, cuentan con un mecanismo determinado por el S.I.I. que les permite hacer uso del I.V.A. soportado en las compras y/o servicios utilizados, como crédito, mediante el cambio de sujeto del I.V.A. Para ello, cuando vendan sus productos a determinadas empresas estas tendrán la obligación de entregar facturas de compras a los pequeños agricultores por las adquisiciones que estos les realicen; por lo tanto las empresas autorizadas retendrán, declararan y pagaran el impuesto que corresponda a la operación.

Las facturas de compra que emita la empresa “retenedora” deberán cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del I.V.A. para este tipo de documentos y llevar en forma destacada la siguiente frase: “I.V.A. retenido 19.034 de 1991”, en la sección detalle de la referida factura.

8. NORMAS DE ADMINISTRACIÓN

8.1. Pago de PPM

Los contribuyentes sujetos a renta efectiva se encuentran sometidos a las obligaciones generales de pagos provisionales mensuales contenidas en el artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Renta.

No se encuentran obligados a efectuar PPM los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas y/o no agrícolas referidos en el N ° 1 del artículo 20 de la LIR que tributan en Renta Presunta.

8.2. Renta Presunta y obligación de pagar gratificaciones

Se plantea frecuentemente la pregunta sobre la obligación de pagar gratificaciones a los trabajadores, si el empleador es un contribuyente sujeto a rentas presuntas. En el caso de las rentas presuntas, las “utilidades líquidas” del contribuyente son determinadas mediante la presunción.

Las gratificaciones están reguladas en el artículo 47 del Código del Trabajo que dispone que: “Los establecimientos mineros, industriales, comerciales o agrícolas, empresas y cualesquiera otros que persigan fines de lucro, y las cooperativas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad y que obtengan utilidades o excedentes líquidos en sus giros, tendrán la obligación de gratificar anualmente a sus trabajadores en proporción no inferior al treinta por ciento de dichas utilidades o excedentes. La gratificación de cada trabajador con derecho a ella será determinada en forma proporcional a lo devengado por cada trabajador en el respectivo periodo anual, incluidos los que no tengan derecho.

A este respecto, el S.I.I. se ha pronunciado señalando que no le corresponde decidir tal situación, ya que este es un tema netamente laboral.

Al respecto, la Dirección del Trabajo señalaría que los contribuyentes con rentas presuntas no tendrían la obligación de pagar gratificaciones, pues, al menos en el caso del transporte de pasajeros”...los choferes de la locomoción colectiva particular que presten sus servicios a personas naturales o sociedades de personas no tienen derecho a gratificación legal por no reunirse a su respecto todas las condiciones que se han señalado como

esenciales para el pago de dicho beneficio. Por el contrario, aquellos que se desempeñen en empresas constituidas como sociedades anónimas o en comandita por acciones tienen derecho a gratificación legal, siempre y cuando estas obtengan en definitiva, utilidades liquidas en el respectivo ejercicio financiero.”. La misma razón, entonces, debe aplicarse para los otros contribuyentes con rentas presuntas.

Por lo tanto, los contribuyentes de rentas presuntas no están obligados a llevar libros de contabilidad para acreditar las rentas obtenidas de su actividad, por lo que no se cumple uno de los requisitos fundamentales para que exista la obligación de pagar gratificaciones.

8.3. Patentes Municipales

El desarrollo de actividades agrícolas no se encuentra afecto al pago de patente municipal. Ello porque, conforme al artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales:”Las actividades primarias o extractivas quedaran gravadas con el pago de patente municipal, en los casos en que medie un proceso de elaboración de productos³⁴, y cuando los productos que se obtengan de dichas actividades se vendan directamente por los productores, al publico o a cualquier otro comprador en general, aun cuando dichos actos no constituyan actos de comercio”.³⁵

Por actividad primaria se entiende como” Todas aquellas actividades económicas que consisten en la extracción de productos naturales, tales como agricultura, pesca, caza, minería, etc.”.³⁶

En este punto es preciso señalar que el pago de patentes se rige por normas especiales establecidas en el D.L. N° 3.063 que no tienen ninguna relación con las definiciones e interpretaciones señaladas en el Reglamento de contabilidad agrícola (D.S. N° 1.139 de 1990). Así lo ha expresado la Corte Suprema señalando “no es posible aceptar el argumento de la reclamante en cuanto afirma que de acuerdo al Reglamento de Contabilidad Agrícola, D.S. N° 1.139 de 1990, la crianza y engorda de animales constituye una actividad agrícola, no solo porque tal normativa no resulta no idónea como para

³⁴ Oficio N° 018827, de 16.06.1997.

³⁵ Artículo 23 del decreto ley N° 3.063 de 1979.

³⁶ Artículo 2° letra a) del D.S. N° 484, del Ministerio del Interior.

interpretar de manera distinta el claro tenor de las normas legales analizadas precedentemente, como lo son los preceptos del decreto ley N° 3.063, sino también porque el alcance de dichas normas reglamentarias se encuentra restringido y dicen relación únicamente con los sistemas de contabilidad, por lo que, en ningún caso, resultan aplicables a la calificación de actividades económicas para los efectos de decidir el pago o exención de los tributos municipales(...)ha de concluirse que la actividad económica ejercida por la sociedad recurrente debe considerarse como terciaria, en los términos a que se refiere el artículo 23 del decreto ley N° 3.063 en relación al artículo 2° letra c) del reglamento por lo que se encuentra afecta al pago del tributo materia de esta acción de reclamación”.³⁷

³⁷ Corte Suprema, 24.06.2003, “Agrícola Lago Maihue Ltda. Con Alcalde Ilustre Municipalidad de Santiago”. N° ID Legal Publishing 28381.

CAPÍTULO III

“SISTEMA DE TRIBUTACIÓN AGRÍCOLA SIMPLIFICADA”

En los capítulos anteriores se mencionaron los distintos sistemas de tributación agrícola, exceptuando el último de ellos y tema principal de nuestra memoria de título, por lo cual en el presente capítulo se analizará el Sistema de Tributación Agrícola Simplificada. Este sistema es el último sistema de tributación agrícola instaurado en Chile, publicado en el Diario Oficial el 19 de Mayo de 2004, mediante el Decreto Supremo N° 344, del Ministerio de Hacienda.

1. CONTRIBUYENTES QUE SE PUEDEN ACOGER.

De acuerdo a lo que señala el artículo primero del Decreto Supremo N° 344, del Ministerio de Hacienda, el cual establece los Contribuyentes agricultores que se pueden acoger al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada, se pueden mencionar los siguientes:

- Los propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas y las personas que exploten estos predios a cualquier otro título (arrendatarios, etc.), y que se encuentren acogidos al régimen de renta presunta que establece la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, por cumplir con los requisitos que exige dicha norma legal para estar sujetos a este sistema de tributación.
- También se incluyen los contribuyentes que exploten bosques que no se encuentren acogidos al Decreto Ley N° 701, de 1974, sobre Fomento Forestal, y que, por disposición de

su artículo 14, en la medida que cumplan con los requisitos de la mencionada disposición de la Ley de la Renta, con un tope de 24.000 UTM de ventas netas anuales acumuladas en el período móvil de tres años, en lugar de las 8.000 UTM que establece la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la ley del ramo, pueden acogerse al régimen de renta presunta, y los Pequeños Propietarios Forestales calificados como tales por el artículo 2° del citado D.L. N° 701, los cuales conforme a lo dispuesto por el artículo 33 del texto legal precitado, se encuentran sujetos, como norma general, al régimen de renta presunta contenido en la norma de la ley del ramo señalada anteriormente³⁸y

➤ Las mismas personas indicadas en el párrafo precedente que en el futuro desarrollen actividades agrícolas mediante la tenencia, usufructo o explotación a cualquier título de predios agrícolas y que cumplan con los requisitos y condiciones que exige la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta para quedar sujetos al sistema de renta presunta que contiene esta norma legal.

Asimismo y, por expresa disposición del artículo 8° del decreto supremo en comento, no podrán acogerse al sistema de contabilidad agrícola que contiene dicho texto legal, los siguientes contribuyentes:

- Las sociedades anónimas
- Las sociedades de personas que tengan uno o más socios que sean personas jurídicas; y
- Los contribuyentes, ya sea, que por las actividades agrícolas que desarrollen o por cualquier otras actividades, según las normas de la Ley de la Renta estén obligados a declarar la renta efectiva determinada o acreditada mediante contabilidad completa

2. REGISTRO EN QUE SE DEBE LLEVAR EL SISTEMA DE CONTABILIDAD

El artículo 2 del decreto en comento señala que el sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada consiste en la anotación de la suma anual, al 31 de diciembre de cada año, en la planilla del DS 344. En ella se debe llenar el cuadro de identificación dejando expresamente establecido el tipo de actividad y los cuadros de cantidades que suman y

³⁸ Circular N° 78, de 09.11.2001

cantidades que se deducen con el fin de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, la mencionada planilla se encuentra como anexo 2 en la presente memoria de título.

Dentro de las cantidades que se suman están todas las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, que efectúe el contribuyente, afectas o exentas del Impuesto al Valor Agregado.

De la suma de las cantidades anteriores, según el artículo 3 del mencionado decreto deberá deducirse, también al 31 de diciembre de cada año, la suma de todas las operaciones de compras, importaciones y servicios utilizados.

Para los efectos del registro de las operaciones señaladas, se consideran las operaciones que deben anotarse en el Libro de Compras y Ventas, en cumplimiento de las normas pertinentes del decreto ley N° 825, de 1974, y sin considerar el Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, deben incluirse otros ingresos que también provengan o se originen de la actividad agrícola y que no se registren en el Libro de Compras y Ventas. Sin embargo, en ningún caso se deben considerar los ingresos que por disposición legal estén exentos del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario o Adicional, o no sean constitutivos de renta. Aquellos ingresos que no provengan de la actividad agrícola, se deberán declarar sujetos a las disposiciones pertinentes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por cuanto las normas del D.S.344 rigen sólo respecto de aquellas rentas amparadas por la presunción establecida en la letra b) del número 1.- del artículo 20 de dicha ley, y en sustitución de ella.

El Registro en que se debe llevar el sistema de contabilidad agrícola simplificada, consiste en una planilla que cumple con los requisitos establecidos por el SII.

En dicha planilla, una vez al año (al 31 de diciembre de cada ejercicio), se registran las siguientes partidas, con el fin de determinar el resultado tributario del ejercicio comercial respectivo.

2.1. Cantidades que se suman.

Las cantidades que deben ser sumadas se detallan a continuación:

a). Ingresos anuales percibidos o devengados en el ejercicio, provenientes de las actividades agrícolas desarrolladas, consistentes en ventas, exportaciones y de prestación de servicios, ya sea, que se encuentren afectas, exentas o no gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, sin actualizar, y sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas (Suma anual de las cantidades que deben registrarse en el Libro de Compras y Ventas), tales como:

- Ventas de productos agrícolas en general
- Exportaciones de productos agrícolas en general
- Prestación de servicios agrícolas a otros agricultores, tales como:

Preparación de tierra para siembra (Aradura, etc.)

- Servicios de cosecha de productos (Trilladura, etc.)
- Servicios de fumigación (pesticidas, fertilizantes, herbicidas, etc.)
- Servicios de riego
- Servicios de talaje
- Servicios de asesorías técnicas agrícolas
- Servicios de raleo de bosques
- Servicios de inseminación artificial
- Servicios de selección y análisis de semillas
- Otros
- Ajustes por Notas de Débitos o Créditos emitidas

b). Ingresos anuales percibidos o devengados en el ejercicio provenientes de ventas de bienes físicos utilizados en la actividad agrícola, sin actualizar.

Asimismo, no deben incluirse los ingresos provenientes de la enajenación de bienes raíces utilizados en la actividad agrícola, cuyo mayor valor no es renta, por disposición de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta, ya que no forman parte del activo del contribuyente agricultor.

c). Otros ingresos anuales percibidos o devengados en el ejercicio, provenientes de actividades agrícolas y que no deben ser registrados en el Libro de Compras y Ventas a que se refiere el D.L. N° 825, de 1974 y su respectivo reglamento, sin actualizar

No deben incluirse los ingresos provenientes de actividades agrícolas que por disposición de la Ley de la Renta o de otros textos legales, se encuentren exentos del impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, o sean considerados ingresos no constitutivos de renta.

No deben incluirse los ingresos provenientes de operaciones o de actividades no amparadas en la presunción de renta de derecho establecida en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, tales como:

Ingresos percibidos por operaciones de capitales mobiliarios, tales como:

- Intereses por depósitos en bancos e instituciones financieras
- Intereses por la tenencia de bonos, letras, pagarés u otros Instrumentos de inversión
- Mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de Fondos Mutuos
- Dividendos de acciones de sociedades anónimas constituidas en Chile o en el Extranjero
- Otros

Ingresos percibidos o devengados por ganancias de capital, tales como:

- Mayor valor por venta de acciones de sociedades anónimas constituidas en Chile o en Extranjero
- Mayor valor por venta de instrumentos de inversión (Letras, bonos, pagarés, etc.)
- Ingresos percibidos o devengados provenientes de la venta de bienes o prestaciones de servicios no amparados en la presunción de la actividad agrícola. Ej.: Venta de carne faenada, venta de madera elaborada, y en general venta de bienes sometidos a procesos de elaboración, industriales o manufactureros, que pierden su calidad de bienes agrícolas primarios
- Otros

2.2. Cantidades que se deducen.

Pueden deducirse de los ingresos referidos, gastos relacionados con la actividad agrícola del contribuyente, tales como remuneraciones, honorarios y otros, que no deban

registrarse en el Libro de Compras y Ventas, estos gastos consiguen acreditarse con el Libro de Remuneraciones o contratos de trabajo o las boletas y facturas emitidas conforme a la legislación tributaria vigente.

Además deben deducirse las Cantidades anuales pagadas o adeudadas en el ejercicio por operaciones de compras, importaciones y contratación o utilización de servicios relacionados con las actividades agrícolas, ya sea, que se encuentren afectas, exentas o no gravadas con el IVA, sin actualizar, y sin incluir el Impuesto al Valor Agregado cuando se trate de operaciones afectas a dicho tributo. (Suma anual de las cantidades que deben registrarse en el Libro de Compras y Ventas), tales como:

a). Compras de bienes a utilizar en el desarrollo de la actividad agrícola, tales como:

- Materias Primas (semillas en general, etc.)
- Animales de trabajo o reproductores
- Otros

b). Importaciones de bienes a utilizar en el desarrollo de la actividad agrícola, tales como:

- Materias Primas (semillas en general, etc.)
- Animales de trabajo o reproductores
- Otros

c). Contratación o utilización de servicios agrícolas prestados por terceros, tales como:

- Preparación de tierra para siembra (Aradura, etc.)
- Servicios de cosecha de productos (Trilladura, etc.)

d). Contratación o utilización de servicios agrícolas prestados por terceros, tales como:

- Preparación de tierra para siembra (Aradura, etc.)
- Servicios de cosecha de productos (Trilladura, etc.)
- Servicios de análisis (pesticidas, fertilizantes, herbicidas, etc.)
- Servicios de riego
- Servicios de talaje
- Servicios de asesorías técnicas agrícolas

- Servicios de raleo de bosques
- Servicios de inseminación artificial
- Servicios de selección y análisis de semillas
- Otros

e). Ajustes por Notas de Débitos o Créditos recibidas

f). Adquisiciones o importaciones de bienes físicos utilizados en la actividad agrícola (Por ejemplo, maquinarias agrícolas, herramientas, vehículos, con excepción de los automóviles, station wagons o similares, etc.).

No deben deducirse las cantidades pagadas o adeudadas por la adquisición de bienes raíces utilizados en la actividad agrícola, debido a que tampoco se suman los ingresos provenientes de la enajenación de dichos bienes por no constituir renta el mayor valor que se determine, conforme lo dispone la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta, ya que no forman parte del activo del contribuyente agricultor

g). Otros gastos anuales pagados o adeudados en el ejercicio, relacionados con las actividades agrícolas, tales como remuneraciones, honorarios y otros que no deben estar registrados en el Libro de Compras y Ventas a que se refiere el D.L. N° 825, de 1974, y su respectivo reglamento, sin actualizar.

Dentro del rubro “Otros” se pueden incluir a vía de ejemplo, los reajustes e intereses pagados por préstamos destinados al giro de la actividad agrícola, como también aquellos respaldados con la Declaración Jurada Simple que se comenta en la letra d) del N° 2.3 siguiente.

No deben deducirse las siguientes cantidades:

- Contribuciones de bienes raíces, debido a que se rebajan como crédito del impuesto de Primera Categoría (Art. 31 N° 2 de la Ley de la Renta).
- Los impuestos que se paguen en virtud de la Ley de la Renta (Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional) (Art. 31 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta)
- Las depreciaciones de los bienes físicos destinados al giro de la actividad agrícola,

debido a que el monto total de estos bienes se rebaja como gasto en el ejercicio de su adquisición.

- Los desembolsos incurridos en la adquisición, importación o arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, incluidas las sumas pagadas por concepto de combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros, y en general, todos los gastos destinados a la mantención y funcionamiento de dichos bienes (Art. 31 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta).
- Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste que sean solteros menores de 18 años. En el caso de sociedades los conceptos antes indicados se refieren a los pagados al cónyuge o hijos de los socios de la sociedad (Art. 33 N° 1 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta)
 - No deben deducirse las cantidades pagadas o adeudadas provenientes de operaciones exentas de los impuestos de la Ley de la Renta o consideradas ingresos no constitutivos de renta o de actividades no amparadas en la presunción de renta de derecho establecida en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, debido a que las sumas provenientes de tales operaciones tampoco se incluyen con ingresos.

h). Pérdida tributaria de la actividad agrícola proveniente del ejercicio anterior, determinada de acuerdo a este mismo esquema, debidamente actualizada en la VIPC de todo el ejercicio, según porcentaje de reajuste publicado por el Servicio (Art. 31 N° 3 de la Ley de la Renta).

2.3. Documentación que servirá para acreditar las anotaciones efectuadas en el sistema de contabilidad.

Conforme a lo establecido por los artículos 2° y 3° del D.S. N° 344, en referencia, las cantidades que se anoten en el sistema de contabilidad agrícola simplificada, se acreditarán con los siguientes registros o documentación:

- a) Las operaciones de ventas, exportaciones y prestación de servicios y las operaciones de compras, importaciones y de servicios recibidos o utilizados, se acreditarán con el Libro de Compras y Ventas, que cumpla con los requisitos y formalidades exigidos por el D.L. N° 825, de 1974 y su respectivo Reglamento, contenido en el D.S. N° 55, de 1977, del Ministerio de

Hacienda. Cabe hacer presente, que las operaciones que se registran en este Libro, ya deben estar a su vez debidamente acreditadas con las respectivas facturas o boletas de ventas o de servicios emitidos, o con las respectivas facturas de compras o de servicios recibidas, según corresponda.

b) Los demás ingresos que también provengan de las actividades agrícolas y que no deben registrarse en el Libro de Compras y Ventas antes señalado, se acreditarán con la respectiva documentación respaldatoria que da origen a las operaciones, la cual podrá ser con un contrato celebrado entre las partes.

c) En cuanto a los gastos que se rebajen de los ingresos de la actividad agrícola, tales como remuneraciones y honorarios, dichos desembolsos pueden acreditarse con el Libro Auxiliar de Remuneraciones o con los respectivos contratos de trabajos celebrados entre las partes o liquidaciones de sueldos emitidas por el empleador o boletas de honorarios correspondientes, cumpliendo éstas últimas con las formalidades exigidas por la Resolución Exenta de este Servicio N° 1414, del año 1978, contenida en la Circular N° 21, del año 1991.

Se hace presente, que conforme a lo dispuesto por el artículo 62 del Código del Trabajo, todo empleador (entre los cuales se comprenden los agricultores) con cinco o más trabajadores deben llevar un Libro Auxiliar de Remuneraciones, timbrado por este Servicio, y las remuneraciones que figuren en dicho libro, serán las únicas que podrán considerarse como gasto para los efectos de la determinación de la base imponible de la actividad agrícola.

d) Los gastos que no puedan acreditarse de conformidad a lo dispuesto en las letras anteriores, se podrán acreditar, con una Declaración Jurada Anual Simple (véase anexo n° 1) formulada por el contribuyente agricultor.

En todo caso, se aclara que la Declaración Jurada Anual Simple antes indicada, no se considerará como documentación suficiente para acreditar los gastos antes indicados, cuando el monto total anual nominal de éstos, exceda del equivalente a 30 Unidades Tributarias Mensuales, al valor vigente que tenga dicha unidad en el mes de Diciembre de cada año.

3. TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA E IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL.

El artículo 4 del DS 344 indica que la diferencia que resulte de la comparación de las cantidades señaladas en los artículos 2° y 3°, constituirá la base imponible del Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En el caso que resulte una diferencia negativa, ésta se arrastrará para el ejercicio o ejercicios siguientes.

La Base Imponible (utilidad o renta) que se determine mediante el sistema de contabilidad agrícola simplificada, estará afecta a la siguiente tributación:

a) En el caso de agricultores que sean personas naturales, dicha renta se afectará con el Impuesto de Primera Categoría, con la tasa que esté vigente en el año de su declaración, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley de la Renta (actualmente con tasa de 17%), pudiendo rebajarse de dicho tributo, como crédito, las contribuciones de bienes raíces pagadas por el bien raíz que se explota, cuyas instrucciones para la rebaja de este crédito se contienen en la Circular N° 68, del año 2001.

A su vez, la citada renta en el mismo año de su determinación se afectará con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según sea el domicilio o residencia, en el país o en el extranjero del contribuyente, pudiendo darse de crédito en contra de los impuestos personales antes indicados, el Impuesto de Primera Categoría señalado en primer lugar; todo ello conforme a lo dispuesto por los artículos 14 Letra B), 54, 56 N° 3 y 62 de la Ley de la Renta.

b) En el caso que el agricultor se trate de una sociedad de personas que debe estar constituida o formada exclusivamente por personas naturales, la renta determinada mediante el sistema de contabilidad agrícola simplificada en comento, se afecta a nivel de la sociedad con el Impuesto de Primera Categoría en el año de su determinación, en los mismos términos indicados en la letra a) anterior.

Los socios de dicha sociedad por la parte que les corresponda de la mencionada renta, de acuerdo al porcentaje de participación en las utilidades, según el respectivo contrato social, en el mismo año de su determinación deberán tributar con el Impuesto

Global Complementario o Adicional, según sea su domicilio o residencia, en el país o en el extranjero, pudiendo darse de abono o crédito en contra de los impuestos personales que les afectan, el Impuesto de Primera Categoría que la sociedad haya declarado y pagado, en la proporción que corresponda; todo ello también conforme a las normas legales indicadas en el segundo párrafo de la letra a) precedente.

4. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS QUE SE LIBERAN LOS CONTRIBUYENTES QUE SE ACOJAN A ESTE SISTEMA.

En conformidad del artículo 5 del mismo D.S. los contribuyentes acogidos al sistema simplificado establecido por este Reglamento, están liberados para efectos tributarios, de practicar inventarios, balances, depreciaciones, como también de llevar el detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas y de aplicar la corrección monetaria, a que se refiere el artículo 14, letra A), y 41°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respectivamente.

Las Obligaciones tributarias detalladas de las cuales están liberados los contribuyentes agrícolas acogidos al sistema de contabilidad agrícola simplificada son las siguientes:

- a) De practicar inventarios en cualquier época del año;
- b) De confeccionar balances en cualquier época del año;
- c) De depreciar los bienes físicos del activo inmovilizado, conforme a las normas del N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta;
- d) De llevar el Registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) a que se refiere el N° 3 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta;
- e) De aplicar el sistema de corrección monetaria a que se refiere el artículo 41 de la Ley de la Renta; y
- f) De justificar sus activos y pasivos al incorporarse al sistema de contabilidad agrícola simplificada, desde el régimen de renta presunta, no siendo aplicable en la especie lo dispuesto por el artículo 3° de la Ley N° 18.985, que exige un balance inicial al incorporarse al régimen de renta efectiva. De este modo, la contabilidad simplificada, en análisis, se inicia desde el

primer mes desde el cual se acogió el contribuyente, sin saldos de arrastre de partidas anteriores, sino que registrando las operaciones de ingresos y salidas explicadas en los párrafos anteriores.

5. FECHAS EN LAS CUALES LOS CONTRIBUYENTES PUEDEN ACOGERSE A ESTE SISTEMA.

El Decreto Supremo N° 344 establece que los contribuyentes deben ingresar al sistema simplificado desde el 1° de enero del año que opten por hacerlo, y retirarse el 31 de diciembre del año en que así lo dispongan, reincorporándose desde el día siguiente a esa fecha al régimen de renta presunta o efectiva de acuerdo con las normas generales del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La opción para ingresar al sistema simplificado debe manifestarse en la declaración del impuesto a la renta que deba presentarse en el año calendario en el que se inicie el régimen o sistema de contabilidad simplificada y, si se trata del primer ejercicio, informando de este hecho al Servicio de Impuestos Internos a más tardar el 31 de diciembre del mismo año calendario, en la forma que éste instruya. El contribuyente que decida retirarse deberá informar a dicho Servicio en la última declaración de renta (formulario 22) que deba efectuar sujeto al mencionado sistema.

Las fechas a partir de la cual los contribuyentes agricultores pueden ingresar al sistema de contabilidad agrícola simplificada son las siguientes:

- A contar del 01 de enero del año en que opten, cuando se traten de contribuyentes agricultores que ya han iniciado actividades agrícolas; acogidas a renta presunta, y
- A contar de la fecha del inicio de las actividades agrícolas, cuando se traten de contribuyentes agricultores que recién comienzan el desarrollo de tales actividades mientras cumplan con los requisitos que establece el artículo 20, número 1°, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La opción para acogerse al sistema de contabilidad agrícola simplificada, se ejercerá en los siguientes términos:

- Si se trata de contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen de renta presunta, deben ejercer la opción el 1 de enero del año en que se tome la decisión de entrar al

régimen contabilidad simplificada, la forma de optar es bastante sencilla y consiste en marcar en la Declaración de Impuestos Anual a la Renta el código 805 (formulario 22), declaración que el contribuyente debe presentar (hasta el 30 de abril del año tributario respectivo) en el ejercicio.

➤ Si se trata de contribuyentes que recién inician actividades agrícolas y que cumplen con las condiciones que exige la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta para poder acogerse al régimen de renta presunta que contiene esta norma legal, la opción para acogerse al sistema de contabilidad agrícola simplificada se debe ejercer a más tardar el 31 de Diciembre del año comercial en el cual se inician las actividades agrícolas, dando aviso de tal decisión a la Unidad o Dirección Regional que corresponda a la jurisdicción del domicilio del contribuyente agricultor. Dicho aviso se dará presentando el formulario 3247, “Aviso de incorporación al régimen de Contabilidad Agrícola Simplificada para los casos de contribuyentes que recién inician actividades agrícolas”, que se adjunta como Anexo N° 1 en la presente memoria de título.

➤ Cabe destacar que los contribuyentes agricultores que se incorporen al régimen de contabilidad simplificada en comento, no estarán obligados a confeccionar un inventario inicial de sus activos y pasivos a la fecha en que ingresen al citado sistema, quedando sólo sujetos a que la renta proveniente de su actividad agrícola la determinen de acuerdo a las anotaciones efectuadas en el Libro de Compras y Ventas y demás operaciones referidas.

➤ Se hace presente que los contribuyentes que no ejerzan la opción de acogerse al sistema de contabilidad agrícola simplificada dentro de los plazos indicados precedentemente, por dicho año deberán tributar acogidos al régimen de renta presunta que establece la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

6. RETIRO DEL RÉGIMEN.

Los contribuyentes que hayan optado por acogerse al sistema de contabilidad agrícola simplificada dentro de los plazos indicados en el N° 5 precedente, y que posteriormente deseen retirarse de dicho régimen, pueden hacerlo informando de tal decisión en la última Declaración Anual de Impuesto a la Renta que deben presentar acogidos al mencionado sistema, para eso

se habilitó en el Formulario N° 22, el código 813 en donde los contribuyentes deben dejar constancia de la renuncia al citado régimen de contabilidad agrícola simplificada.

Los contribuyentes que tomen tal decisión se entiende que se han retirado del referido sistema al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a aquel en que dieron el aviso correspondiente de acuerdo a la modalidad antes indicada, reincorporándose en forma definitiva desde el 01 de enero del año siguiente al régimen de renta presunta o efectiva que les corresponda, de acuerdo con las normas generales de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

En el evento de que el contribuyente agricultor con motivo del retiro del sistema de contabilidad agrícola simplificada quede sujeto al régimen de renta efectiva, para la incorporación a esta última modalidad de tributación deberá confeccionar un inventario inicial de sus activos y pasivos a la fecha de su ingreso, el cual se confeccionará de acuerdo a las normas del artículo 3° permanente de la Ley N° 18.985, de 1990, cuyas instrucciones se contienen en la Circular N° 63, de 1990.

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 7° del D.S. N° 344, en el caso que un contribuyente agricultor que se encuentre acogido al sistema de contabilidad agrícola simplificada que contiene el texto legal precitado, y en una fecha posterior deje de cumplir con los requisitos exigidos por la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta para aquellos contribuyentes que se pueden acoger al sistema de renta presunta que establece ésta última norma legal, tal contribuyente en la fecha en que ocurra esta circunstancia, deberá abandonar dicho régimen de contabilidad simplificada, y para todos los efectos tributarios deberán sujetarse al régimen de renta efectiva acreditada mediante contabilidad completa.

CAPÍTULO IV

“DESARROLLO Y ANÁLISIS DE CASOS PRÁCTICOS”

En los capítulos anteriores se describieron los distintos sistemas de tributación a los cuales se encuentran afectos los contribuyentes que se dedican a la actividad agrícola en nuestro país.

En el capítulo presente se analizarán los distintos sistemas, mediante un cuadro comparativo, el desarrollo de casos prácticos y comentarios al respecto de los cuales se obtendrá un análisis de que tan conveniente es cada uno de ellos y de las distintas variables a tener en cuenta al momento de planificar un negocio de la actividad agrícola.

1.CUADRO COMPARATIVO

A continuación se expone un cuadro comparativo de los distintos sistemas de tributación para la actividad agrícola, con el fin de explicar de forma más resumida en que consisten estos, para luego el desarrollo de casos prácticos y su respectivos análisis.

CUADRO COMPARATIVO 1

Detalle	Renta efectiva con contabilidad completa	Renta Presunta	Renta Efectiva con Contabilidad Simplificada
Contribuyentes que se pueden Acoger	*Persona natural agricultor *Sociedades Limitada Agrícola *Sociedades en comandita por acciones agrícola. *Sociedades Anónimas Agrícolas *Otras personas jurídicas Agrícolas	*Contribuyentes que cumplan con lo establecido en el artículo 20 N°1 letra b), es decir que cumplan con los siguientes requisitos: *Organización jurídica: cualquier persona jurídica excluyendo las S.A. formadas solamente por Soc. Personas *Monto Ventas: Ventas netas anuales no excedan en su conjunto las 8.000 UTM. *Contabilidad completa: no tener rentas con contabilidad completa Ej.act comercial	*Contribuyentes que cumplan con requisitos para tributar en base a Renta Presunta. *Contribuyentes que exploten bosques no acogidos al D.L 701.con tope de 24.000 UTM de ventas netas anuales acumuladas en el periodo móvil de tres años.

Registro de las Transacciones	*Libro Caja, Mayor e Inventario *Libro Inventario y Balances. *Libros auxiliares tales como: *Libro Ventas Diarias *Libro de Remuneraciones *Libro de Impuestos retenidos *Registro del FUT	* Sólo libro de compra venta para efectos de IVA.	*Planilla de Ingresos y Gastos. * Libro de compra venta *Libro de Remuneraciones o contratos de trabajo o las boletas o facturas emitidas conforme a legislación tributaria vigente.
Determinación de la base Im-Ponible	Ingresos Brutos según art. 29 LIR. (-) Costo directo según art.30 LIR (-) Deducciones art.31 LIR. (-) Deducciones reajuste art.32 LIR. (+) Agregados reajuste art.32 LIR. (+) Agregados según art.33 LIR.	*Avalúo Fiscal de los inmuebles agrícolas *Propietario o usufructuario 10% *otro título 4%.	*(+)-Ingresos *(-) Compras *(-) Remuneraciones *(-) Honorarios *(-) Otros gastos necesarios acreditados.
Obligaciones de que se eximen	*Deben cumplir con todas las obligaciones que contemple la Ley.	Se eximen de: *Practicar Inventarios *Confeccionar Balances *Depreciar los bienes del activo fijo *Llevar registro FUT *Aplicar Corrección Monetaria *Justificar activos y pasivos al incorporarse al sistema de contabilidad simplificada.	Misma situación que lo mencionado para la Renta Presunta.
Cuando se puede Ingresar	Cuando inicien actividades o al 01 de Enero cuando no cumplan con los requisitos para tributar en base a Renta Presunta.	*A contar de la fecha de inicio de actividades cuando se trate de contribuyentes que recién inician actividades. 01 de Enero del año en que opten, cuando se trate de contribuyentes que cumplan con los requisitos para tributar bajo este régimen.	01 de Enero del año en que opten, cuando se trate de contribuyentes que ya han iniciado actividades, acogidos a Renta presunta. A contar de la fecha de inicio de actividades cuando se trate de contribuyentes que recién inician.
Cuando se puede salir.	*Al termino de giro. * Al momento de decidir acogerse a otro sistema de tributación, ocurriendo esta situación el 31 de diciembre del año anterior al comienzo del nuevo régimen	* Cuando no cumple con los requisitos * Al momento de decidir acogerse a otro sistema de tributación, ocurriendo esta situación el 31 de diciembre del año anterior al comienzo del nuevo régimen	* el 31 de diciembre del año anterior, informando en la respectiva declaración de impuesto a la renta, los motivos pueden ser : - que no cumpla con los requisitos - y que decida volver al sistema de renta presunta o general en base a contabilidad completa.

PPM	* Se le aplica un porcentaje variable sobre las ventas netas	*no se encuentra a efectuar pago de ppm	*no se encuentra obligado a el pago de ppm según el art. 84 de la LIR
-----	--	---	---

FUENTE: Elaboración Propia

2. CASO PRÁCTICO DEL PROCESO DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD SIMPLIFICADA

En este número se desarrollara un caso del Sistema de Contabilidad Simplificada, en donde situaremos en distintos escenarios al contribuyente, todo esto con el fin de poder demostrar como funciona mencionado sistema.

2.1 Ingreso al Régimen de Contabilidad Simplificada

Como fue mencionado en el capítulo III de esta memoria, al momento de acogerse a este sistema de tributación el contribuyente se puede encontrar en dos escenario; uno es que el contribuyente se encuentre acogido al sistema de Renta Presunta, y el segundo escenario es que el contribuyente se acoge al momento de iniciar sus actividades agrícolas.

A continuación se demostrará lo poco complicado que resulta ingresar a este sistema ya sea en cualquier de los dos escenario, para explicar este punto, se tomara como supuesto que el contribuyente cumple con los requisitos que establece la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

2.1.1. Contribuyentes agricultores que ya han iniciado actividades agrícolas; acogidas a renta presunta

Para estos contribuyentes la forma de ingresar a este sistema es bastante sencilla, ya que solo deberá indicar su intención de acogerse al mencionado régimen de tributación, al

momento de realizar su declaración anual al Impuesto a la Renta (formulario 22), el año en que decide ingresar.

A continuación se demostrará la forma de indicar la intención:

Marque con X según instrucciones	Franquicias Tributarias	Ley 18.392/19.149	95	E.I.R.LLey 19.857	787		D.S. 341 (Zona Franca)	73	
				SpA art 424 y sigtes C de C	846				
		Ley 19.709 (Tocopilla)	786	D.L. 600 (E.I.E)	68		Instit. Art. 40 N° 2 y 4 LIR	69	
		Contribuyente Agricultor Contabilidad Simplificada D.S. N°344/2004		OPCION	805	X			
							RETIRO	813	

En el cuadro anterior se puede observar una parte del reverso del formulario 22 en donde aparece el código 805, el cual hay que marcar con una cruz para indicar la intención de optar por este régimen de tributación, solamente con este pequeño y fácil.

2.1.2 Agricultores que recién comienzan el desarrollo de actividades agrícolas

Para los contribuyentes que se encuentren en este escenario, el trámite es un poco más largo pero sin dejar de ser sencillo, consiste en llenar el formulario 3247, en el cual el contribuyente manifiesta la intención de optar por este sistema, para esto tiene un plazo hasta el 31 de diciembre del año en que comenzó con las actividades agrícolas.

A continuación se presenta un ejemplo de cómo llenar el citado formulario



SII online
www.sii.cl

F 3247

AVISO DE INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA SIMPLIFICADA EN EL CASO DE CONTRIBUYENTES QUE RECIEN INICIAN ACTIVIDADES AGRÍCOLAS

ORIGINAL: SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

01 FECHA		DÍA 30		MES 10		AÑO 2009	
ROL ÚNICO TRIBUTARIO				NOMBRE O RAZÓN SOCIAL			
02 11.567.987-9		03 PEDRO IGNACIO CAMPOS CAMPOS					
04 KM 4 CAMINO A HUAPE		S/N		COMUNA CHILLAN		REGIÓN 8	
				TELÉFONO 042-223456		DIRECCIÓN POSTAL	
TIPO DE ACTIVIDAD AGRÍCOLA				CÓDIGO 1		CÓDIGO 2	
05 PRODUCCIÓN UVA DE MESA PARA VINO, PISCO U OTRA				06 1009		07	
						08	
RUT REPRESENTANTE LEGAL				NOMBRE REPRESENTANTE LEGAL			
09 11.567.987-9		10 PEDRO IGNACIO CAMPOS CAMPOS					
CALLE		N°		COMUNA		REGIÓN	
11 KM 4 CAMINO A HUAPE		S/N		CHILLAN		8	
				TELÉFONO 042-223456		DIRECCIÓN POSTAL	

De conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 6° del D.S. N° 344, de 2004, del Ministerio de Hacienda, informo al Servicio de Impuestos Internos, que con fecha DÍA 15 MES 08 AÑO 2009

he efectuado el inicio de mis actividades agrícolas y que con fecha DÍA 15 MES 08 AÑO 2009

decido acogerme al **Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada**, contenido en el Decreto Supremo antes mencionado.

P.CAMPOS

Firma contribuyente o representante legal, según corresponda

USO EXCLUSIVO SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	
RECEPCIÓN (FECHA Y TIMBRE)	B VASQUEZ

NOTA: Este aviso debe darse en la Unidad o Dirección Regional del SII que corresponda al domicilio del contribuyente agricultor, a más tardar el 31 de diciembre del año en que se da comienzo a las actividades agrícolas.

2.2 Determinación de la Base Imponible

Una vez que los contribuyentes hayan ejercido la opción y se encuentren acogidos al régimen de contabilidad simplificada, deberán llevar los registros de las compras y ventas, remuneraciones y otros gastos, para calcular la base imponible, para esto se deben completar dos formularios; uno es la planilla del D.S. 344 y el segundo es FNC 93.

La planilla del D.S. 344 es la que nos servirá para calcular el impuesto de primera categoría y el formulario FNC93 es un documento adicional que cumple con el objetivo de ser una declaración jurada simple sobre los gastos que no se incluyan en el libro de compra venta o el de remuneraciones.

A continuación se desglosa los datos necesarios para calcular la base imponible del contribuyente:

- Compra de insumos por \$ 600.000 anuales, registrados en el libro de compra venta.
- Ventas anuales por \$ 24.000.000, también registrado en el libro de compra venta.
- Remuneraciones anuales respaldadas por el libro de remuneraciones por la suma de \$ 12.000.000 anuales
- Gastos generales por \$ 420.000
- Honorarios cancelados por asesorías prestadas por \$ 200.000 respaldadas por su respectiva boleta.

Con una serie de datos como estos se puede calcular la base imponible de un contribuyente acogido a este sistema, traspasando estos datos a la planilla del D.S. 344, la cual se presenta a continuación:



**PLANILLA SOBRE SISTEMA DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA SIMPLIFICADA
ESTABLECIDA POR EL D.S. N° 344, DE 2004, DEL MINISTERIO DE HACIENDA
LA CUAL NO REQUIERE SER TIMBRADA POR EL SII**

01	ESTADO DE RESULTADO DETERMINADO AL 31.12. 2009		FECHA EMISIÓN		DÍA 31	MES 12	AÑO 2009
ROL ÚNICO TRIBUTARIO		NOMBRE O RAZÓN SOCIAL					
02	11.567.987-9		03	PEDRO IGNACIO CAMPOS CAMPOS			
CALLE		N°	COMUNA	REGIÓN	TELÉFONO	DIRECCIÓN POSTAL	
KM 4 CAMINO A HUAPE		S/N	CHILLAN	8	042-223456		
TIPO DE ACTIVIDAD AGRÍCOLA					CÓDIGO 1	CÓDIGO 2	CÓDIGO 3
PRODUCCIÓN DE UVA DE MESA PARA VINO, PISCO U OTRA					06	1009	07
RUT REPRESENTANTE LEGAL		NOMBRE REPRESENTANTE LEGAL					
11.567.987-9		PEDRO IGNACIO CAMPOS CAMPOS					
CALLE		N°	COMUNA	REGIÓN	TELÉFONO	DIRECCIÓN POSTAL	
KM 4 CAMINO A HUAPE		S/N	CHILLAN	8	042-223456		

CANTIDADES QUE SE SUMAN		CÓDIGO	MONTO NETO \$	
INGRESOS	(1) Ingresos Anuales, sin actualizar, percibidos o devengados provenientes de actividades agrícolas, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, según anotaciones efectuadas en el Libro de Compras y Ventas exigido por el D.L. N° 825, de 1974, y su respectivo Reglamento contenido en el D.S. N° 55, de 1977, del M. de Hda., sin incluir el IVA, cuando corresponda.	101	20.000.000	+
	(2) Ingresos anuales, sin actualizar, percibidos o devengados en el ejercicio, provenientes de ventas de bienes físicos utilizados en la actividad agrícola. - NO DEBEN INCLUIRSE los ingresos provenientes de las enajenaciones de bienes raíces utilizados en la actividad agrícola, cuyo mayor valor no constituye renta al no formar parte del activo, conforme a lo dispuesto por la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta.	102		+
	(3) Otros ingresos anuales, sin actualizar, percibidos devengados provenientes de actividades agrícolas y que no deben ser registrados en el Libro de Compras y Ventas del D.L. N° 825, de 1974. - NO DEBEN INCLUIRSE los ingresos percibidos o devengados provenientes de actividades agrícolas que por disposición expresa de la Ley de la Renta o de otros textos legales, estén exentos del impuesto del Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, o sean considerados ingresos no constitutivos de renta. - NO DEBEN INCLUIRSE los ingresos provenientes de operaciones o actividades no amparadas en la presunción de renta de derecho establecida en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.	103		+
	INGRESOS BRUTOS	104		+

CANTIDADES QUE SE DEDUCEN		CÓDIGO	MONTO NETO \$	
DEDUCCIONES	(4) Adquisiciones y gastos anuales, sin actualizar, pagados o adeudados provenientes de operaciones agrícolas, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, según anotaciones efectuadas en el Libro de Compras y Ventas exigido por el D.L. N° 825, de 1974, y su respectivo Reglamento, sin incluir el IVA, cuando corresponda.	105	1.020.000	-
	(5) Adquisiciones o importaciones de bienes físicos utilizados en la actividad agrícola (Por ejemplo, maquinarias agrícolas, herramientas, vehículos a utilizar en la actividad agrícola, con excepción de automóviles, stations wagons o similares, etc.). - NO DEBEN DEDUCIRSE las cantidades pagadas o adeudadas por la adquisición de bienes raíces utilizados en la actividad agrícola, debido a que tampoco se suman los ingresos provenientes de la enajenación de dichos bienes por no constituir renta el mayor valor que se determine, conforme lo dispone la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta, según el N° 2 anterior.	106		-
	(6) Otros gastos anuales, sin actualizar, pagados o adeudados relacionados con las actividades agrícolas, como por ejemplo:			
	• Remuneraciones según Libro Auxiliar de Remuneraciones, Contratos o Liquidaciones de sueldos.	107.1	12.000.000	+
	• Honorarios según Boletas de Honorarios	107.2	200.000	+
	• Intereses financieros por préstamos destinados a la actividad agrícola	107.3		+
	• Gastos Respaldados con Declaración Jurada Simple	107.4		+
	• Otros	107.5		+
	• Suma código 107.1 al 107.5	107	12.200.000	-
	- NO DEBEN DEDUCIRSE las siguientes cantidades: • Contribuciones de bienes raíces, debido a que se rebajan como crédito del impuesto de Primera Categoría (Art. 31 N° 2 de la Ley de la Renta). • Los impuestos que se paguen en virtud de la Ley de la Renta (Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional) (Art. 31 N° 2 de la Ley de la Renta). • Las depreciaciones de los bienes físicos destinados al giro de la actividad agrícola, debido a que el monto total de estos bienes se rebaja como gasto en el ejercicio de su adquisición, según N° 5 anterior. • Los desembolsos incurridos en la adquisición, importación o arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, incluidas las sumas pagadas por concepto de combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros, y en general, todos los gastos destinados a la mantención y funcionamiento de dichos bienes (Art. 31 inciso 1° de la Ley de la Renta). • Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste que sean solteros menores de 18 años. En el caso de sociedades los conceptos antes indicados se refieren a los pagados al cónyuge o hijos de los socios de la sociedad (Art. 33 N° 1 letra b) de la Ley de la Renta). - NO DEBEN INCLUIRSE las cantidades pagadas o adeudadas provenientes de operaciones exentas de los impuestos de la Ley de la Renta o consideradas ingresos no constitutivos de renta y los costos y gastos incurridos en la generación de ingresos provenientes de operaciones o actividades no amparadas en la presunción de renta de derecho establecida en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, debido a que los ingresos provenientes de tales operaciones o actividades tampoco se incluyen como ingresos conforme a lo establecido en el N° 3 anterior.			
	(7) Pérdida Tributaria obtenida en la actividad agrícola proveniente del ejercicio anterior, debidamente actualizada en la VIPC de todo el ejercicio, según porcentaje de reajuste publicado por el Servicio (Art. 31 N° 3 de la Ley de la Renta).	108		-
	BASE IMPONIBLE ANUAL DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA O DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL, SEGUN PROCEDA, O (PÉRDIDA TRIBUTARIA), DEL EJERCICIO, CORRESPONDIENTE EXCLUSIVAMENTE A LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA.	109	6.780.000	+

En este ejercicio la base imponible resulto 6.780.000, a la cual se le aplicará la tasa del 17% y se llevara al formulario 22

33	IMPUESTO		BASE IMPONIBLE		REBAJAS AL IMPTO		
34	IMPTO. PRIMERA CATEGORIA	18	6.780.000	19		20	1.152.600

Nota: en este ejercicio no existían gastos para realizar la declaración jurada.

2.3. Retiro del régimen

En el punto número uno, indicamos lo fácil que resultaba el ingreso a este sistema, el retiro sigue siendo muy sencillo y es bien similar al ingreso.

En este caso se debe completar el recuadro del código 813 del formulario 22, en la última declaración anual de impuesto a la renta que deben presentar acogidos al mencionado sistema.

Marque con X según instrucciones	Franquicias Tributarias	Ley 18.392/19.149	95		E.I.R.LLey 19.857	787		D.S. 341 (Zona Franca)	73	
					SpA art 424 y sigtes C de C	846				
		Ley 19.709 (Tocopilla)	786		D.L. 600 (E.I.E)	68		Instit. Art. 40 N° 2 y 4 LIR	69	
		Contribuyente Agricultor Contabilidad Simplificada D.S. N°344/2004					OPCION	805		RETIRO

Una vez realizada esta acción se entenderá que el contribuyente vuelve el primero de enero del año en que fue presentada la declaración al régimen Renta Presunta o Efectiva. Esto va a depender de si el contribuyente cumple con los requisitos de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Para los contribuyente que se acogen al régimen de renta presunta no debe hacer ningún trámite, y si no cumplierse con los requisitos mencionados debe realizar un

inventario de sus activos y pasivos a la fecha de su ingreso de acuerdo a las normas del artículo 3° permanente de la Ley N° 18.985, de 1990, cuyas instrucciones se contienen en la Circular N° 63, de 1990.

3. CASO PRÁCTICO DETERMINACIÓN DE IMPUESTO

Dado que la legislación tributaria Chilena establece como regla general que los contribuyentes deben tributar en base a renta efectiva y cumpliendo las condiciones establecidas en casos específicos y determinados (de acuerdo a lo señalado en la LIR) tienen la opción de tributar sobre la base de renta presunta o con el sistema de contabilidad agrícola simplificada.

Debido a que existe la posibilidad de tomar las opciones anteriormente expuestas es que se debe hacer una correcta elección entre las alternativas posibles, puesto que si se opta por el sistema de renta efectiva no se puede volver al sistema de presunciones, pero en cambio si se elige la contabilidad agrícola simplificada puede hacer uso de la facultad antes mencionada.

Todo lo anterior se basa en que cualquier decisión económica, el agricultor debe elegir aquella alternativa en la cual maximiza sus utilidades netas de Impuesto, es decir el agricultor debe maximizar sus ingresos netos después de Impuesto, para lo cual el impuesto a pagar dependerá de la forma en que el agricultor decida tributar.

CASO PRÁCTICO

Don Alex Aguayo, RUT 9.098.654-8 y Don Fernando Pinilla son propietarios en partes iguales de una sociedad LTDA que explota de un bien raíz agrícola ubicado en el Valle del Itata en la provincia de Ñuble. Este bien raíz consta de 40 hectáreas.

La sociedad que es nueva en este sector industrial y tributa en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa nos pide determinar el impuesto a pagar bajo los tres sistema de tributación agrícola, los cuales son renta efectiva en base a contabilidad completa, renta presunta y el sistema de contabilidad simplificada. Todo lo anterior para saber a futuro cual sistema le es más conveniente en términos de ahorro de Impuesto.

3.1 Renta efectiva en base a contabilidad completa

Para determinar los Impuestos la sociedad nos entrega los siguientes antecedentes financieros correspondientes al año comercial 2008.

1) Constitución de la sociedad.

a) El 02.01.2008 se firma la escritura de la sociedad Ltda., en ella se establece que la empresa se constituye con un capital de \$ 30.000.000, el cual es aportado de la siguiente forma:

Socio 1 el 50% = 15.000.000 y Socio 2 el 50% = 15.000.000

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Aporte por enterar socio 1	\$ 15.000.000	
Aporte por enterar socio 2	\$ 15.000.000	
Capital Suscrito		\$ 30.000.000

b) El 13.01.2008 los socios concretan los aportes según lo siguiente:

Socio 1, entrega Efectivo por \$ 14.000.000, Equipo computacional por \$ 1.000.000

Socio 2, entrega Efectivo por \$ 15.000.000

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Caja	\$ 9.000.000	
Banco	\$ 20.000.000	
Equipo Computacional	\$ 1.000.000	
Aporte por enterar socio 1		\$ 15.000.000
Aporte por enterar socio 2		\$ 15.000.000
Capital Suscrito	\$ 30.000.000	
Capital Pagado		\$ 30.000.000

c) Con fecha 05.02.2008 la empresa compra 12 Equinos para trabajo de la tierra por un total de 3.000.000 valor bruto. La forma de pago es con cheques. La vida útil de los animales es de 8 años.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Equinos	\$ 2.521.008	
IVA crédito fiscal	\$ 478.992	
Banco		\$ 3.000.000

d) El 10.02.2008 se compraron 100 Ovinos para la reproducción por un total \$ 2.500.000 valor bruto. La forma de pago es 70% con cheque y el 30% con efectivo. La vida útil de los ovinos es de 8 años.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Ovinos	\$ 2.100.840	
IVA crédito fiscal	\$ 399.160	
Banco		\$ 1.750.000
Caja		\$ 750.000

e) El 15.02.2008 se compra abono para la tierra en \$2.150.000 valor bruto. Pago al crédito simple.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Abonos	\$ 1.806.723	
IVA crédito fiscal	\$ 343.277	
Proveedores		\$ 2.150.000

f) El 20.02.2008 se Compran Semillas por un total de \$8.750.000 valor bruto. Pago mediante el crédito simple.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Semillas	\$ 7.352.941	
IVA crédito fiscal	\$ 1.397.059	
Proveedores		\$ 8.750.000

g) El 15.03.2008 se compró un vehículo para la empresa por un total de 2.365.800 valor bruto. Pago mediante el cheque. Vida útil 10 años.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Vehículos	\$ 1.988.067	
IVA crédito fiscal	\$ 377.733	
Banco		\$ 2.365.800

h) El 11.04.2008 se compró un tractor para la empresa por un valor de \$ 20.500.000. La forma de pago es 10% con cheque y el 90% al crédito. Vida útil 8 años.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Tractores	\$ 17.226.891	
IVA crédito fiscal	\$ 3.273.109	
Banco		\$ 2.050.000
Acreedores		\$ 18.450.000

i) El 14.04.2008 se compran 15 Azadones en 75.800 valor bruto. La forma de pago es en efectivo.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Herramientas	\$ 63.697	
IVA crédito fiscal	\$ 12.103	
Caja		\$ 75.800

j) El 30.04.2008 se cancelan las contribuciones de Bienes Raíces por \$500.000

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Contribuciones	\$ 500.000	
Caja		\$ 500.000

k) El 10.05 se pagan gastos no documentados por \$298.000.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
---------	------	-------

Gastos Generales	\$ 298.000	
Caja		\$298.000

l) El 30.06 se cancelan las siguientes Remuneraciones:

Remuneraciones a los trabajadores por \$5.500.000

Remuneración a la Cónyuge \$ 1.150.000

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Remuneraciones	\$ 6.650.000	
Banco		\$ 6.650.000

m) Con fecha 09.08.2008 la empresa paga servicios básicos por \$ 230.000, con efectivo.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Gastos Generales	\$ 193.277	
IVA Crédito Fiscal	\$ 36.723	
Caja		\$ 230.000

n) El 30.08.2008 se cancelan los siguientes Honorarios todos en valores líquidos más 10% de retención, con cheque de su cuenta bancaria.

- Honorarios de Veterinario \$1.200.000
- Honorarios Ingeniero Agrónomo \$2.100.000
- Servicio de riego contratado \$1.000.000
- Servicios de inseminación artificial contratados por \$1.350.000
- Servicios de Asesorías técnicas Agrícolas 2.500.000

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Honorarios pagados	\$ 9.055.556	
Retenciones x pagar		\$ 905.556
Banco		\$ 8.150.000

n) Con fecha 20.11.2008 se venden 30.000 kilos de frambuesas a \$1.000 el kilo a Empresas Unifrutti Ltda. por un total de 30.000.000 valor bruto. El pago es realizado 70% con cheque y el 30% al crédito simple.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Banco	\$ 21.000.000	
Clientes	\$ 9.000.000	
Ventas		\$ 25.210.084
IVA Débito Fiscal		\$ 4.789.916

o) El 29.11.2008 Se venden 7.000 kilos de arándanos a \$5.000 el kilo a Agrinova Ltda. por un total de \$35.000.000 valor bruto. El pago es con cheque.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Banco	\$ 35.000.000	
Ventas		\$ 29.411.765
IVA Débito Fiscal		\$ 5.588.235

p) El 01.12.2008 se realizan las siguientes transacciones de ventas:

- Venta de Remolacha 8.890.550 valor bruto.
- Venta de Legumbres 4.220.110 valor bruto.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Banco	\$ 13.110.660	
Ventas		\$ 11.017.361
IVA Débito Fiscal		\$ 2.093.299

q) Con fecha 15.12.2008 los Socios retiran 19.000.000 de sus cuentas particulares.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Cuenta particular socio 1	\$19.000.000	
Cuenta particular socio 2	\$19.000.000	
Banco		\$ 38.000.000

r) Al 31.12.2008 se procede a calcular la Corrección Monetaria de los Activos con su respectiva Depreciación.

Activo	fecha compra	monto Compra	factor C.M	C.M	Monto corregido	vida útil años	Depreciación	Valor Libro
Equipo comp.	13.01.08	1.000.000	8.4%	84.000	1.084.000	6	180.666	903.334
Equinos	05.02.08	2.521.008	8.4%	211.765	2.732.773	8	313.130	2.419.643
Ovinos	10.02.08	2.100.840	8.4%	176.471	2.277.311	8	260.942	2.016.369
Vehículos	15.03.08	1.988.067	8.0%	159.045	2.147.112	10	178.926	1.968.186
Tractores	11.04.08	17.226.891	7.1%	1.223.109	18.450.000	8	1.729.688	16.720.312
Herramientas	14.04.08	63.697	7.1%	4.522	68.219	3	17.055	51.164
Totales		24.900.503		1.858.912	26.759.415		2.680.407	24.079.008

Nota: La vida útil de los activos es la aceptada tributariamente y por lo tanto no habría diferencias entre la depreciación financiera y la Depreciación tributaria.

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Equipo computacional	\$ 84.000	
Corrección Monetaria		\$ 84.000

Depreciación Equipo Computacional	\$ 180.666	
Equipo Computacional		\$ 180.666

Libro diario

Cuentas	Debe	Haber
Equinos	\$ 211.765	
Corrección Monetaria		\$ 211.765

Depreciación Equinos	\$ 313.130	
Equinos		\$ 313.130
<u>Libro diario</u>		
Cuentas	Debe	Haber
Ovinos	\$ 176.471	
Corrección Monetaria		\$ 176.471

Depreciación Ovinos	\$ 260.942	
Ovinos		\$ 260.942
<u>Libro diario</u>		
Cuentas	Debe	Haber
Vehículos	\$ 159.045	
Corrección Monetaria		\$ 159.045

Depreciación Vehículos	\$ 178.926	
Vehículos		\$ 178.926
<u>Libro diario</u>		
Cuentas	Debe	Haber
Tractores	\$ 1.223.109	
Corrección Monetaria		\$ 1.223.109

Depreciación tractores	\$ 1.729.688	
Tractores		\$ 1.729.688
<u>Libro diario</u>		
Cuentas	Debe	Haber
Herramientas	\$ 4.522	
Corrección Monetaria		\$ 4.522

Depreciación herramientas	\$ 17.055	
Herramientas		\$ 17.055

Balance al 31.12.2008

Cuentas	Debitos	Creditos	Saldo Deudor	Saldo Acreedor	Activos	Pasivos	Perdidas	Ganancias
Caja	9.000.000	1.853.800	7.146.200		7.146.200			
Banco	89.110.660	61.965.800	27.144.860		27.144.860			
Equinos	2.732.773	313.130	2.419.643		2.419.643			
Ovinos	2.277.311	260.942	2.016.369		2.016.369			
Semillas	7.352.941		7.352.941		7.352.941			
Abonos	1.806.723		1.806.723		1.806.723			
Equipo Computación	1.084.000	180.666	903.334		903.334			
Herramientas	68.219	17.055	51.164		51.164			
IVA crédito fiscal	6.318.156		6.318.156		6.318.156			
Clientes	9.000.000		9.000.000		9.000.000			
Vehículos	2.147.112	178.926	1.968.186		1.968.186			
Tractores	18.450.000	1.729.688	16.720.312		16.720.312			
Cta particular socio 1	19.000.000		19.000.000		19.000.000			
Cta particular socio 2	19.000.000		19.000.000		19.000.000			
Aporte por enterar socio 1	15.000.000	15.000.000						
Aporte por enterar socio 2	15.000.000	15.000.000						
Capital suscrito	30.000.000	30.000.000						
Proveedores		10.900.000		10.900.000		10.900.000		
Iva debito fiscal		12.471.450		12.471.450		12.471.450		
Acreedores		18.450.000		18.450.000		18.450.000		
Retenciones por pagar		905.556		905.556		905.556		
Capital pagado		30.000.000		30.000.000		30.000.000		
Gastos generales	491.277		491.277				491.277	
Contribuciones	500.000		500.000				500.000	
Remuneraciones	6.650.000		6.650.000				6.650.000	
Honorarios pagados	9.055.556		9.055.556				9.055.556	
Depreciación Activos	2.680.407		2.680.407				2.680.407	
Ventas		65.639.210		65.639.210				65.639.210
Corrección Monetaria		1.858.912		1.858.912				1.858.912
Totales	266.725.135	266.725.135	140.225.128	140.225.128	120.847.888	72.727.006	19.377.240	67.498.122
Resultado Ejercicio						48.120.882	48.120.882	

NOTA: Para efectos del cálculo de los Impuestos fueron consideradas las transacciones correspondientes a la Ley de la renta, debido a que estamos comparando el efecto en

términos de Impuesto a la Renta, ya que en Impuestos al Valor Agregado no habría diferencias entre los distintos sistemas.

Determinación de la Renta Líquida Imponible

Utilidad según Balance	48.120.882
+ Agregados	
Gastos no documentados 298.000×1.067 (actualización)	317.966
Contribuciones de Bienes Raíces pagados 500.000×1.071 (act.)	535.500
Remuneración a la Cónyuge $1.150.000 \times 1.055$ (act.)	1.213.250
Renta líquida imponible en base a renta efectiva	50.187.598
Impuesto 1ª Categoría Tasa 17%	8.531.892

A continuación se presenta el FUT de la sociedad en el cual se refleja un retiro de \$20.000.000 de cada socio.

FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES (FUT)

DETALLE	UTILIDAD BRUTA TOTAL	IMPUESTO S/CRED	UTILIDAD NETA 17%C/CRED	CREDITO 17%	INCREMENTO
Renta Líquida Imponible	50.187.598	8.531.892	41.655.706	8.531.880	8.531.880
MENOS(gastos rechazados pagados)					
Gastos no documentados	-317.966		-317.966	-65.125	-65.125
Contribuciones pagadas	-535.500		-535.500	-109.681	-109.681
Remuneración cónyuge socio Aguayo	-1.213.250		-1.213.250	-248.497	-248.497
TOTAL FUT	48.120.882	8.531.892	39.588.990	8.108.577	8.108.577
Retiros					
Retiro Socio Aguayo	-19.000.000		-19.000.000	-3.891.561	-3.891.561
Retiro Socio Pinilla	-19.000.000		-19.000.000	-3.891.561	-3.891.561
saldo FUT ejercicio siguiente	10.120.882	8.531.892	1.588.990	325.455	325.455

Declaración formulario 22 Sociedad LTDA

Línea	Rentas y rebajas	Monto
34	Renta efectiva	50.187.598
Cód. 19	Rebaja Impuesto territorial	500.000
55	Liquidación anual Impto	8.031.892

Declaración formulario 22 Socio Aguayo

Línea	Rentas y rebajas	Créditos	Monto
1	Retiros	3.891.561	19.000.000
3	Gastos rechazados	335.900	1.639.983
10	Incremento		4.227.461
17	Base Imponible G.C		24.867.444
18	Impuesto G.C		1.617.839
30	Crédito 1ª Categoría		(4.227.461)
	Impuesto G.C		
32	determinado		(2.609.622)
53	Remanente Impto. 1ª Cat.		(2.609.622)
55	Liquidación anual Impto		(2.609.622)
56	Saldo a favor		(2.609.622)

Declaración formulario 22 socio dueño del 50 % restante

Línea	Rentas y rebajas	Créditos	Monto
1	Retiros	3.891.561	19.000.000
3	Gastos rechazados	87.403	426.733
10	Incremento		3.978.964
17	Base Imponible G.C		23.405.697
18	Impuesto G.C		1.398.577
30	Crédito 1ª Categoría		(3.978.964)
	Impuesto G.C		
32	determinado		(2.580.387)
53	Remanente Impto. 1ª Cat.		(2.580.387)
55	Liquidación anual Impto		(2.580.387)
56	Saldo a favor		(2.580.387)

3.2 Renta Presunta

A continuación se muestra cual sería el efecto tributario si continuase acogido al Régimen de Renta Presunta.

Avaluó Fiscal	200.000.000
Impuesto Territorial pagado y reajustado	500.000
Base Imponible Impuesto de Primera Categoría	20.000.000
Tasa	17%
Impuesto de Primera Categoría	3.400.000
Crédito Impuesto Territorial	500.000
Impuesto a pagar	2.900.000

Declaración formulario 22 Sociedad LTDA

Línea	Rentas y rebajas	Monto
36	Primera categoría Rentas Presuntas	20.000.000
Cód. 19	Rebaja Impuesto territorial	500.000
55	Liquidación anual Impto	2.900.000

Declaración formulario 22 Socio Aguayo

Línea	Rentas y rebajas	Créditos	Monto
4	Rentas presuntas	1.450.000	10.000.000
17	Base Imponible G.C		10.000.000
18	Impuesto G.C		195.019
30	Crédito 1ª Categoría		-1.450.000
	Impuesto G.C		
32	determinado		-1.254.981
53	Remanente Impto. 1ª Cat.		-1.254.981
55	Liquidación anual Impto		-1.254.981
56	Saldo a favor		-1.254.981

Declaración Formulario 22 Socio dueño del 50% restante

Línea	Rentas y rebajas	Créditos	Monto
4	Rentas presuntas	1.450.000	10.000.000
17	Base Imponible G.C		10.000.000
18	Impuesto G.C		195.019
30	Crédito 1ª Categoría		-1.450.000
	Impuesto G.C		
32	determinado		-1.254.981
53	Remanente Impto. 1ª Cat.		-1.254.981
55	Liquidación anual Impto		-1.254.981
56	Saldo a favor		-1.254.981

3.3 Régimen de Contabilidad Simplificada Agrícola.

En esta otra situación dentro del mismo caso muestra cual sería el efecto impositivo si se encuentra acogido al régimen de Contabilidad Agrícola Simplificada.

INGRESOS	\$.
Venta de Frambuesas	25.210.084
Venta de Arándanos	29.411.765
Venta de Remolacha	7.471.050
Venta de Legumbres	3.546.311
TOTAL INGRESOS	65.639.210
EGRESOS	\$-
Compra de Ovinos para la reproducción	2.100.840
Compra de abono para la tierra	1.806.723
Compra Equinos para trabajo	2.521.008
Compra de Semillas	7.352.941
Honorarios cancelados	8.150.000
Compra de Azadones	63.697
Compra de un Tractor	17.226.891
Remuneraciones a los trabajadores	5.500.000

Cancelación servicios básicos	193.277
Compra de vehículo para la empresa	2.365.800
Gastos no documentados (acreditados con Declaración Jurada Anual)	298.000
TOTAL EGRESOS	47.579.177
UTILIDAD	18.060.033
Base Imponible Impuesto de Primera Categoría	18.060.033
Tasa	17%
Impuesto de Primera Categoría	2.996.764
Crédito Impuesto Territorial pagado	(menos) 500.000
Impuesto a pagar	2.496.764

Declaración formulario 22 Sociedad LTDA

Línea	Rentas y rebajas	Monto
34	Renta efectiva	18.060.033
Cód. 19	Rebaja Impuesto territorial	500.000
55	Liquidación final Impto a pagar	2.496.764

Declaración en el Formulario 22 Socio Aguayo

Línea	Rentas y rebajas	Créditos	Monto
5	Rentas simplificadas	1.248.382	9.030.017
17	Base imponible G.C		9.030.017
18	Impto G.C según tabla		146.520
30	Crédito 1ª categoría		-1.248.382
32	Impto G.C determinado		-1.101.862
55	Liquidación anual Impto		-1.101.862
56	Saldo a favor		-1.101.862

Declaración en el formulario 22 Socio dueño del 50% restante

Línea	Rentas y rebajas	Créditos	Monto
5	Rentas simplificadas	1.248.382	9.030.017
17	Base imponible G.C		9.030.017
18	Impto G.C según tabla		146.520
30	Crédito 1ª categoría		-1.248.382
32	Impto G.C determinado		-1.101.862
55	Liquidación anual Impto		-1.101.862
56	Saldo a favor		-1.101.862

Análisis del caso

En este caso la alternativa más conveniente para la sociedad en términos de Impuesto es la renta efectiva determinada según contabilidad agrícola simplificada la cual dio como resultado que la sociedad deberá pagar por concepto de impuesto la cantidad de \$2.496.764, pero los socios recuperan \$2.203.724 en sus declaraciones de impuestos personales, resultando una diferencia a pagar de \$293.040.

A la Base Imponible determinada según contabilidad agrícola simplificada se le aplicaron los mismos impuestos del régimen general, vale decir, el impuesto de Primera Categoría a nivel de la empresa y el impuesto Global Complementario a nivel del propietario o de los socios, siendo el primero un crédito contra el segundo. A diferencia del régimen general, en donde el impuesto personal se aplicó sobre los retiros, en el esquema simplificado se aplicó sobre base devengada, evitando así los registros de utilidades retenidas.

En comparación en términos de Impuesto del sistema simplificado con el de renta efectiva determinada según contabilidad completa resultó una diferencia menor de Impuesto a pagar considerable, debido a que en base a contabilidad completa la sociedad debe pagar por concepto de impuesto la cantidad de \$ 8.031.892 pero que los socios recuperan parte de ése Impuesto, el socio Aguayo recupera \$2.609.622 y el socio Pinilla recupera \$2.580.381, resultando una diferencia a pagar de \$2.841.889. Todo lo anterior tiene su explicación en que la mayor diferencia que existe es que en base a contabilidad

agrícola simplificada se descuenta todo el gasto por adquisición de Activos Fijos en el período correspondiente, en cambio en la renta efectiva determinada según contabilidad completa el gasto que se descuenta es una cuota de la Depreciación del Activo.

Otros factor a considerar es que el sistema general es mucho más complejo por el hecho de llevar los registros contables como lo es el Libros Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, además de los libros auxiliares que exija la ley, tales como Libro de Ventas Diarias, de Remuneraciones, de Impuestos Retenidos y el Registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Todo lo anterior se traduce en que bajo el régimen general se debe incurrir en costos adicionales de cumplir la obligación de la determinación de los impuestos. Si bien es difícil estimar a cuánto asciende el costo de cumplimiento para un agricultor de llevar contabilidad completa, se puede al menos obtener un indicador con uno de los costos de la contabilidad completa: la realización de un balance. De acuerdo con los aranceles de cobro fijados por el Colegio de Contadores de Chile, los honorarios por la realización de un balance es muy costoso en términos económicos para este sector de la economía. Ahora bien, la realización de un balance no es el elemento más costoso. En realidad, el alivio contable más importante de los agricultores es no llevar FUT. No se dispone de información sobre el costo de una asesoría de FUT. Sin embargo, éste debiera ser varias veces mayor al de un balance. El FUT es un mecanismo de extraordinaria complejidad, y que no se observa en ninguna otra legislación, salvo la chilena.

Por esta razón, en el diagnóstico del actual sistema de contabilidad simplificada debe reconocerse como un punto positivo el alivio de este registro contable para los agricultores. El resultado del negocio sería un gran ahorro si es que la sociedad decidiera acogerse al sistema simplificado de determinación de su renta, y les sería más conveniente ya que éste costo adicional por cumplir con la obligaciones contables podrían destinarlo a otras cosas.

Otro punto a favor importante a considerar es que el régimen simplificado libera al contribuyente de una serie de operaciones y registros contables exigidos en el régimen general, tales como depreciación de activo fijo, métodos de inventario, corrección monetaria, etc. Su declaración también es sencilla, requiriendo sólo cinco datos: ventas, compras, remuneraciones, base imponible e impuesto.

En cuanto a la comparación del sistema simplificado con la renta determinada en base a Renta Presunta, resultó que la sociedad bajo el régimen de presunción debe pagar por concepto de Impuesto la cantidad de \$2.900.000 pero los socios recuperan \$2.509.962 en sus declaraciones de impuestos personales, resultando una diferencia a pagar de \$390.038 resultando así más conveniente el sistema simplificado, pero como se trata de decidir cual es el más conveniente en términos globales cabe tener en consideración los siguientes factores:

Como se trata de un sistema de presunción de renta una de las principales desventajas es la imposibilidad de descontar gastos, así como el hecho de no poder acarrear las pérdidas de años anteriores, esto puede serles perjudicial en el caso de que en los ejercicios siguientes la sociedad incurriera en muchos gastos y por ende resultar pérdidas en sus ejercicios. Al igual que en el régimen general de renta efectiva determinada según contabilidad completa, el simplificado admite deducir de la base las pérdidas de ejercicios anteriores, sin límite de tiempo.

Otro punto importante a considerar es que si la sociedad decidiera ampliar su negocio que es lo más lógico, ya que es una empresa nueva en el sector, deberá incurrir en mas desembolsos incurriendo así en una mayor inversión, esto tiene directa relación con que como no cuenta con una renta demostrable no les puede ser beneficioso el régimen de presunción de renta, en el sentido que les representa una desventaja, por ejemplo, para acceder al sistema financiero y obtener créditos en mejores condiciones de pago, todo esto debido a que las instituciones que otorgan los créditos evalúan la renta y la capacidad de pago de los clientes. Los agricultores que se acogen al sistema simplificado sí disponen de una renta demostrable, lo cual les representa una ventaja en relación a la renta presunta, por ejemplo, para acceder al sistema financiero y obtener créditos en mejores condiciones de pago.

En el caso de que las instituciones financieras les otorgaran crédito tienen otra desventaja en base a renta presunta, ya que no pueden deducir los gastos por intereses por concepto de préstamos; en este sentido una empresa más endeudada se ve menos beneficiada por este sistema, que una con menor nivel de deuda. En cambio en base al sistema de tributación simplificada se pueden deducir los gastos por intereses por concepto de préstamos.

Por último señalar que en la renta presunta como se sabe con anticipación lo que se debe pagar por concepto de impuesto, pueden ocurrir varios factores que influyan negativamente para lograr obtener la rentabilidad necesaria para cubrir el impuesto, como por ejemplo un factor presente en la agricultura como lo es el factor climático. El punto a favor del sistema simplificado en relación a al sistema presunto, es que como la base del Impuesto se determina en base a Ingresos y egresos se pagará el impuesto sólo en el caso de que los Ingresos sean mayores a los egresos, siendo un sistema más cercano a la realidad del negocio.

Por todo lo anteriormente expuesto es que consideramos que el sistema de tributación agrícola simplificado es más beneficioso para éste caso en particular, debido a que como es una empresa nueva y por ende necesita recursos y además el avalúo Fiscal es muy alto para este predio lo recomendable es que use un sistema más simple y que se acerque a lo que es la realidad del negocio.

CONCLUSIONES

El sistema de tributación de la actividad agrícola de un determinado contribuyente va a estar dado bajo tres alternativas posibles como son: bajo renta efectiva determinada según contabilidad completa, renta presunta y renta efectiva determinada según contabilidad simplificada.

El sistema de tributación en base a renta efectiva conduce a una mayor correspondencia entre el nivel de utilidad y la carga tributaria de las empresas, lográndose de ésta forma un cumplimiento más equitativo al que aspira un sistema tributario, debido a que el resultado bajo este sistema es cercano a la realidad del negocio.

El punto en contra de la tributación en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa es sin duda los costos de cumplimiento que implica llevar este sistema, debido a que es evidente que las empresas incurren en costos para dar cumplimiento a sus obligaciones impositivas. Deben mantener registros tributarios, dedicar recursos y tiempo a entender la legislación, a juntar los antecedentes exigidos a llenar y a entregar sus declaraciones; así también muchas veces deben gastar dinero en asesorías tributarias. El costo de cumplimiento puede llegar a ser una carga adicional al propio impuesto que afecta a la empresa.

En relación al sistema de tributación sobre la base de renta presunta a que pueden acogerse los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, se traduce en un incentivo para aquellos contribuyentes agricultores que generan una alta rentabilidad y un “castigo” para aquellas de escasa rentabilidad.

En general una de las principales desventajas de la renta presunta es la imposibilidad de descontar gastos, así como el hecho de no poder acarrear las pérdidas de años anteriores. Otro hecho que cabe hacer mención es que los contribuyentes agricultores no pueden deducir los gastos por intereses por concepto de préstamos; en este sentido una empresa más endeudada se ve menos beneficiada por este sistema, que una con menor nivel de deuda.

Es por lo anteriormente señalado es que el sistema de tributación en base a renta efectiva determinada según contabilidad simplificada encontramos que tiene varias ventajas en relación a los otros sistemas las cuales dedujimos que son las siguientes:

- Una de las principales ventajas de este sistema es lo sencillo que es, ya sea para ingresar, encontrarse acogido y retirarse del régimen.
- Al igual que en el régimen general, el simplificado admite deducir de la base las pérdidas de ejercicios anteriores, sin límite de tiempo, no siendo así para el caso de la renta presunta.
- Sobre la base imponible determinada de esta forma se aplican los mismos impuestos del régimen general, vale decir, el impuesto de Primera Categoría a nivel de la empresa y el impuesto Global Complementario a nivel del propietario o de los socios, siendo el primero un crédito contra el segundo. A diferencia del régimen general, en donde el impuesto personal se aplica sobre los retiros, en este esquema operaría sobre base devengada, evitando así los registros de utilidades retenidas.
- Los agricultores que se acogen al mismo disponen de una renta demostrable, lo cual les representa una ventaja, por ejemplo, para acceder al sistema financiero y obtener créditos en mejores condiciones de pago.
- El sistema de contabilidad simplificada les permitirá también rebajar de su base imponible las pérdidas cuando los resultados agrícolas sean deficientes, a la vez que tendrán la opción de rebajar como crédito del Impuesto Global Complementario al Impuesto de Primera Categoría. Ello incluso cuando a este tributo se le haya imputado como crédito las contribuciones de bienes raíces.
- El régimen libera al contribuyente de una serie de operaciones y registros contables exigidos en el régimen general, tales como depreciación de activo fijo, métodos de inventario, corrección monetaria, etc. Su declaración también es sencilla, requiriendo sólo cinco datos: ventas, compras, remuneraciones, base imponible e impuesto. Se estima que el costo de llevar contabilidad simplificada sería menor en relación a los incurridos en el régimen general.

Como conclusión final se puede señalar que el sistema de tributación agrícola analizado en esta memoria de título, puede ser beneficiosos dependiendo de las aspiraciones del contribuyente y de los distintos factores que pueden influir en el negocio, como por ejemplo, el factor climático, el avalúo fiscal del predio, los precios de los insumos, etc.

En nuestra opinión en Chile el legislador sí se ha preocupado de entregar herramientas tributarias para que los contribuyentes puedan planificar de mejor manera, con

esto queremos decir que hoy en día al agricultor se le abren nuevas ventanas al momento de planificar su negocio, siendo relevante que los contribuyentes tengan conocimiento de los distintos sistemas de tributación a su disposición, nuestra memoria de título es una guía útil destinada a este fin, ya que una buena planificación puede resultarles muy favorable económicamente.

BIBLIOGRAFÍA.

- FAJARDO, JOSE. 2008. Ley impuesto renta, En: Compendio Tributario y Laboral. Santiago, Chile.
- LEXIS NEXIS. 2008. Rentas Presuntas. Santiago, Chile (Serie Manual de Consultas tributarias).
- Banco Central, PIB
<http://www.campocoop.cl/?page=articulo&id=802>
- INE, Censo Agropecuario del año 2007
http://www.ine.cl/canales/chile_estadistico/censos_agropecuarios/xls/2007/1_rev.xls
http://www.ine.cl/canales/chile_estadistico/censos_agropecuarios/censo_agropecuario_07.php
- Hugo Aguilera Escobar, “Nuestra realidad económica nos señala que estamos insertos en un sector en el cual la actividad agrícola es muy importante”.2004. Diario La Tribuna, Los Ángeles, Chile.
http://www.diariolatribuna.cl/noticias.php?p_id=4181
- Diccionario de la Real Academia Española
- ODEPA, Chile: Estadísticas de Exportaciones Regionales con Socios Comerciales 2003 - 2007
http://www.odepa.gob.cl/odepaweb/serviciosinformacion/publica/exportaciones_regionales_2003_2007.pdf.
- ODEPA, Chile: Cultivos Anuales: superficie y producción.
<http://www.odepa.gob.cl/odepaweb/servlet/contenidos.ServletDetallesScr;jsessionid=33899A4D17194F8600787A2036B1B880?idcla=12&idn=1736>
- ODEPA, Chile: Frutales país: superficie y producción.
<http://www.odepa.gob.cl/odepaweb/servlet/contenidos.ServletDetallesScr;jsessionid=33899A4D17194F8600787A2036B1B880?idcla=12&idn=1737>
- SII, Oficio N° 380, del 01.02.2000
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/enero07.htm>
- SII, Oficio N°. 2.134, del 06.08.96
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/otras/oct74.htm>

- SII, Circular N° 22 del 29 de Abril de 1991
[Http://Www.Sii.Cl/Documentos/Circulares/1991/Circu22.Htm](http://www.sii.cl/documentos/circulares/1991/Circu22.Htm)
- Norma Internacional De Contabilidad N° 41
[Http://www.Injef.Com/Php/Index.Php?Option=Content&Task=View&Id=1095&Itemid=26](http://www.Injef.Com/Php/Index.Php?Option=Content&Task=View&Id=1095&Itemid=26)
- EDITORIAL JURIDICA DE CHILE, Código Civil, Chile
- Código Civil. Libro II. De los bienes, y de su dominio, posesión uso y goce. Título IX. Del derecho de usufructo
<http://www.diariooficial.cl/actualidad/relacion/alegisla/ccmodifi/a00089.htm>
- SII, Circular N° 58 del 19 de noviembre de 1990
<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1990/circu58.htm>
- SII, Oficio N° 1.644, del 17 de abril del 2001
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/renta/ja185.htm>
- SII, Oficio N° 455, del 9 de febrero del 2006
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja1102.htm>
- SII. Oficio N° 1.195, del 29 de marzo del 2006
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja1195.htm>
- SII. Oficio N° 4.844, de 2004
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja836.htm>
- Modelo OCDE
<http://cl.vlex.com/tags/modelo-ocde-827931>
- SII. Oficio N° 455, de 9.02.2006
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja1102.htm>
- SII. Oficio N° 1.195, de 29.03.2006
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja1195.htm>
- SII. Oficio N° 4.844, de 2004
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja836.htm>
- SII, Oficio N° 4.647 del 23.11.2005
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja1053.htm>
- Circular N° 68 de 2001
<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu68.htm>

- Oficio N° 5.132 de 25.11.2004
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja850.htm>
- Oficio N° 4.511, de 29.09.2004.
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja827.htm>
- Oficio N° 3.940, de 19.08.2004
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja806.htm>
- Oficio N° 49 de 2001
<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu49.htm>
- Oficio N° 944 de 1997
<http://www.sii.cl/página/jurisprudencia/adminis/1997/renta/may08.htm>
- Circular N° 58 de 1990
<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1990/circu58.htm>
- D.L. N° 993 de 1975
<http://www.bcn.cl/leyes/6430>

ANEXOS

ANEXO 1: Formulario F3247



AVISO DE INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA SIMPLIFICADA EN EL CASO DE CONTRIBUYENTES QUE RECIÉN INICIAN ACTIVIDADES AGRÍCOLAS

F 3247

ORIGINAL: SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

TIPO DE DECLARACIÓN (MARQUE CON UNA X)	
ORIGINAL	☐
RECTIFICATORIA	☐

01	FECHA	DÍA	MES	AÑO			
ROL ÚNICO TRIBUTARIO		NOMBRE O RAZÓN SOCIAL					
02			03				
CALLE		N°	COMUNA	REGIÓN	TELÉFONO	DIRECCIÓN POSTAL	
04							
TIPO DE ACTIVIDAD AGRÍCOLA					CÓDIGO 1	CÓDIGO 2	CÓDIGO 3
05					06	07	08
RUT REPRESENTANTE LEGAL		NOMBRE REPRESENTANTE LEGAL					
09			10				
CALLE		N°	COMUNA	REGIÓN	TELÉFONO	DIRECCIÓN POSTAL	
11							

De conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 6° del D.S. N° 344, de 2004, del Ministerio de Hacienda, informo al Servicio de Impuestos Internos, que con fecha

DÍA		MES		AÑO	
-----	--	-----	--	-----	--

 he efectuado el inicio de mis actividades agrícolas y que con fecha

805	DÍA		MES		AÑO	
-----	-----	--	-----	--	-----	--

 decido acogerme al **Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada**, contenido en el Decreto Supremo antes mencionado.

Firma contribuyente o representante legal,
según corresponda

USO EXCLUSIVO SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	
RECEPCION (FECHA Y TIMBRE)	FIRMA DEL FUNCIONARIO

NOTA: Este aviso debe darse en la Unidad o Dirección Regional del SII que corresponda al domicilio del contribuyente agricultor, a más tardar el 31 de diciembre del año en que se da comienzo a las actividades agrícolas.

Instrucciones

El presente formulario F3247 “Aviso de incorporación al régimen de Contabilidad Agrícola Simplificada para los casos de contribuyentes que recién inician actividades agrícolas”, según Circular N° 51 de fecha 20 de octubre de 2004, es un documento que se utiliza para informar al Servicio de Impuestos Internos sobre la decisión de acogerse al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.

El contribuyente agricultor debe completar este aviso cuando inicia sus actividades, cumple los requisitos para acogerse a Renta Presunta y decide acogerse al régimen de Contabilidad Agrícola Simplificada, para lo cual, este aviso debe ser presentado en las Oficinas del Servicio de Impuestos Internos correspondiente a la jurisdicción del contribuyente a más tardar el 31 de diciembre del año comercial en que inició sus actividades.

El contribuyente agricultor debe llenar el cuadro de identificación dejando expresamente establecido el tipo de actividad, informar la fecha en que realizó el inicio de actividades agrícolas y la fecha en que decidió acogerse al Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada.

Tipo de Actividad Agrícola: el declarante debe indicar, en palabras, el principal rubro que desarrolla dentro de su actividad agrícola, e indicar los 3 códigos más relevantes, de acuerdo a la importancia que tiene la actividad, según se señala en el cuadro 1.

Cuadro 1: Código, glosa y descripción del Tipo de Actividad Agrícola

CÓDIGO	GLOSA	DESCRIPCIÓN DEL TIPO DE ACTIVIDAD AGRÍCOLA
1001	Cereales	Cultivo de trigo, maíz, avena, arroz, cebada, centeno, triticale, otros.
1002	Forrajes	Praderas naturales, mejoradas, sembradas u otras.
1003	Legumbres secas	Poroto, lenteja, garbanzo, arveja, haba, chicharo, maní, lupino y otros.
1004	Papas y cultivos Industriales	Papa, remolacha, tabaco y otros cultivos industriales.
1005	Oleaginosas	Raps, maravilla y otras oleaginosas.
1006	Cultivos de hortalizas	Tomate, cebolla, ajo, choco, espárragos y otros sean orgánicos, de invernaderos, hidropónicos o industriales como los champiñones.
1007	Cultivos de plantas y flores	Flores y plantas de interior y exterior.
1008	Viveros	Incluye vid, frutales mayores, menores y árboles ornamentales, no incluye floricultura.
1009	Vid	Producción uva de mesa, para vino, pisco u otra.
1010	Producción de frutales mayores	Manzano, peral, duraznero, ciruelo, nogal, palto, cítrico y otros.
1011	Producción de frutales menores	Frutilla, frambuesa, arándano, moras cultivadas, tuna, rosa mosqueta, granado, caqui y otros.
1012	Plantas aromáticas o medicinales	Menta, anís, cedrón, lavanda, piretro u otras.
1013	Producción de semillas	Cereales, legumbres, hortalizas, prados, flores y otras.
1014	Cultivos de fibras vegetales industriales	Cáñamo, lino, mimbre u otros.
1015	Productos de recolección	Callampa, mora silvestre, rosa mosqueta, hojas y otras.
1016	Explotación bovina intensiva o extensiva	Ganado de carne y leche.
1017	Explotación porcina	Cerdos
1018	Explotación ovina	Ovejas, lana, carne u otros productos.
1019	Explotación equina	Caballos, incluye de carrera y fina sangre
1020	Otras explotaciones animales	Caprino, llama, guanaco, alpaca, conejos y otros.
1021	Explotación avícola	Carne, huevos, u otros.
1022	Apicultura	Producción de miel, cera, abejas, reinas, y otros.
1023	Otros animales menores o insectos	Ranicultura, helicultura, sericultura u otros.
1024	Explotación de aves finas	Avestruz, faisanes, codornices u otros como carne, huevos, plumas, etc.
1025	Servicio de corte de pasto	Incluye corte, enfardadura de forraje, ensilado u otro.
1026	Servicio de cosecha de granos	Recolección, empacado, trilla, descacaramiento y desgrane u otros.
1027	Servicio preparación de suelo y siembra	Roturación, siembra u otras.
1028	Servicio de destrucción de plagas	Pulverización, fumigación, desratización u otras.
1029	Servicio de mano de obra	Poda, amarre y labores de adecuación de la planta, cosecha u otras.
1030	Servicios ganaderos	Inseminación artificial u otros, excepto actividades veterinarias.
1031	Otros servicios agrícolas	Riego u otros.
1032	Explotación mixta	Producción agrícola y explotación pecuaria.
1033	Explotación de bosques nativos	Explotación de bosques que crecen de manera natural, obteniéndose como producto trozas o rollizos de madera.
1034	Explotación de plantaciones	Explotación de bosques de pino insignie o radiata, eucaliptos u otras especies introducidas, obteniéndose como producto trozas o rollizos de madera.
1035	Forestación	Plantación, replante, trasplante, aclareo y conservación de bosques y zonas forestadas.
1036	Recolección y producción de productos del bosque	Recolección de leña, recolección de maderas de árboles muertos y producción de carbón vegetal.
1037	Viveros de especies forestales	Terreno donde se siembran semillas de árboles para producir plantas destinadas a producir bosques.

ANEXO 2: Planilla D.S. 344



PLANILLA SOBRE SISTEMA DE CONTABILIDAD AGRÍCOLA SIMPLIFICADA ESTABLECIDA POR EL D.S. N° 344, DE 2004, DEL MINISTERIO DE HACIENDA LA CUAL NO REQUIERE SER TIMBRADA POR EL SII

01	ESTADO DE RESULTADO DETERMINADO AL 31.12.		FECHA EMISIÓN		DÍA	MES	AÑO
ROL ÚNICO TRIBUTARIO		NOMBRE O RAZÓN SOCIAL					
02							
CALLE		N°	COMUNA	REGIÓN	TELÉFONO	DIRECCIÓN POSTAL	
04							
TIPO DE ACTIVIDAD AGRÍCOLA					CÓDIGO 1	CÓDIGO 2	CÓDIGO 3
05							
RUT REPRESENTANTE LEGAL		NOMBRE REPRESENTANTE LEGAL					
09							
CALLE		N°	COMUNA	REGIÓN	TELÉFONO	DIRECCIÓN POSTAL	
11							

CANTIDADES QUE SE SUMAN		CÓDIGO	MONTO NETO \$
INGRESOS	(1) Ingresos Anuales, sin actualizar, percibidos o devengados provenientes de actividades agrícolas, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, según anotaciones efectuadas en el Libro de Compras y Ventas exigido por el D.L. N° 825, de 1974, y su respectivo Reglamento contenido en el D.S. N° 55, de 1977, del M. de Hda., sin incluir el IVA, cuando corresponda.	101	+
	(2) Ingresos anuales, sin actualizar, percibidos o devengados en el ejercicio, provenientes de ventas de bienes físicos utilizados en la actividad agrícola. - NO DEBEN INCLUIRSE los ingresos provenientes de las enajenaciones de bienes raíces utilizados en la actividad agrícola, cuyo mayor valor no constituye renta al no formar parte del activo, conforme a lo dispuesto por la letra b) del N° 6 del artículo 17 de la Ley de la Renta.	102	+
	(3) Otros ingresos anuales, sin actualizar, percibidos devengados provenientes de actividades agrícolas y que no deben ser registrados en el Libro de Compras y Ventas del D.L. N° 825, de 1974. - NO DEBEN INCLUIRSE los ingresos percibidos o devengados provenientes de actividades agrícolas que por disposición expresa de la Ley de la Renta o de otros textos legales, estén exentos del impuesto del Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, o sean considerados ingresos no constitutivos de renta. - NO DEBEN INCLUIRSE los ingresos provenientes de operaciones o actividades no amparadas en la presunción de renta de derecho establecida en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.	103	+
	INGRESOS BRUTOS	104	+

CANTIDADES QUE SE DEDUCEN		CÓDIGO	MONTO NETO \$
DEDUCCIONES	(4) Adquisiciones y gastos anuales, sin actualizar, pagados o adeudados provenientes de operaciones agrícolas, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, según anotaciones efectuadas en el Libro de Compras y Ventas exigido por el D.L. N° 825, de 1974, y su respectivo Reglamento, sin incluir el IVA, cuando corresponda.	105	—
	(5) Adquisiciones o importaciones de bienes físicos utilizados en la actividad agrícola (Por ejemplo, maquinarias agrícolas, herramientas, vehículos a utilizar en la actividad agrícola, con excepción de automóviles, stations wagons o similares, etc.). - NO DEBEN DEDUCIRSE las cantidades pagadas o adeudadas por la adquisición de bienes raíces utilizados en la actividad agrícola, debido a que tampoco se suman los ingresos provenientes de la enajenación de dichos bienes por no constituir renta el mayor valor que se determine, conforme lo dispone la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta, según el N° 2 anterior.	106	—
	(6) Otros gastos anuales, sin actualizar, pagados o adeudados relacionados con las actividades agrícolas, como por ejemplo:		
	• Remuneraciones según Libro Auxiliar de Remuneraciones, Contratos o Liquidaciones de sueldos.	107.1	+
	• Honorarios según Boletas de Honorarios	107.2	+
	• Intereses financieros por préstamos destinados a la actividad agrícola	107.3	+
	• Gastos Respaldados con Declaración Jurada Simple	107.4	+
	• Otros	107.5	+
	• Suma código 107.1 al 107.5	107	—
	- NO DEBEN DEDUCIRSE las siguientes cantidades: • Contribuciones de bienes raíces, debido a que se rebajan como crédito del impuesto de Primera Categoría (Art. 31 N° 2 de la Ley de la Renta). • Los impuestos que se paguen en virtud de la Ley de la Renta (Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional) (Art. 31 N° 2 de la Ley de la Renta). • Las depreciaciones de los bienes físicos destinados al giro de la actividad agrícola, debido a que el monto total de estos bienes se rebaja como gasto en el ejercicio de su adquisición, según N° 5 anterior. • Los desembolsos incurridos en la adquisición, importación o arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, incluidas las sumas pagadas por concepto de combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros, y en general, todos los gastos destinados a la mantención y funcionamiento de dichos bienes (Art. 31 inciso 1° de la Ley de la Renta). • Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste que sean solteros menores de 18 años. En el caso de sociedades los conceptos antes indicados se refieren a los pagados al cónyuge o hijos de los socios de la sociedad (Art. 33 N° 1 letra b) de la Ley de la Renta). - NO DEBEN INCLUIRSE las cantidades pagadas o adeudadas provenientes de operaciones exentas de los impuestos de la Ley de la Renta o consideradas ingresos no constitutivos de renta y los costos y gastos incurridos en la generación de ingresos provenientes de operaciones o actividades no amparadas en la presunción de renta de derecho establecida en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, debido a que los ingresos provenientes de tales operaciones o actividades tampoco se incluyen como ingresos conforme a lo establecido en el N° 3 anterior.		
(7) Pérdida Tributaria obtenida en la actividad agrícola proveniente del ejercicio anterior, debidamente actualizada en la VIPC de todo el ejercicio, según porcentaje de reajuste publicado por el Servicio (Art. 31 N° 3 de la Ley de la Renta).	108	—	
BASE IMPONIBLE ANUAL DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA O DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL, SEGÚN PROCEDA, O (PÉRDIDA TRIBUTARIA), DEL EJERCICIO, CORRESPONDIENTE EXCLUSIVAMENTE A LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA.	109	+	

Instrucciones

La presente planilla, según Circular N° 51 de fecha 20 de octubre de 2004, se utiliza para llevar el registro del Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada de los agricultores que se acojan a este sistema.

El contribuyente debe completar esta planilla una vez al año, con la información al 31 de diciembre de cada año, debiendo llenar el cuadro de identificación dejando expresamente establecido el tipo de actividad y los cuadros de cantidades que suman y cantidades que se deducen con el fin de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta.

Tipo de Actividad Agrícola: el declarante debe indicar, en palabras, el principal rubro que desarrolla dentro de su actividad agrícola, e indicar los 3 códigos más relevantes, de acuerdo a la importancia que tiene la actividad, según se señala en el cuadro 1 que se presenta en el formulario 3247.

ORIGINAL: ARCHIVO CONTRIBUYENTE AGRICULTOR.

01	FECHA EN QUE SE EFECTUÓ LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL SIMPLE				DÍA		MES		AÑO	
ROL ÚNICO TRIBUTARIO		NOMBRE O RAZÓN SOCIAL								
02	03									
CALLE		N°	COMUNA	REGIÓN	TELÉFONO			DIRECCIÓN POSTAL		
04										
TIPO DE ACTIVIDAD AGRÍCOLA					CÓDIGO 1		CÓDIGO 2		CÓDIGO 3	
05					06		07		08	
RUT REPRESENTANTE LEGAL		NOMBRE REPRESENTANTE LEGAL								
09		10								
CALLE		N°	COMUNA	REGIÓN	TELÉFONO			DIRECCIÓN POSTAL		
11										

NOMBRE DE LA PERSONA BENEFICIARIA DE LA RENTA O QUE ORIGINA EL GASTO (PAGADOS O ADEUDADOS)	N° DE RUT	DOMICILIO COMERCIAL O PARTICULAR	CONCEPTO DEL GASTO	FECHA EN QUE SE INCURRIÓ EN EL GASTO (PAGADO O ADEUDADO)	MONTO DEL GASTO
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
					\$
TOTAL ANUAL					\$
VALOR 30 UTM AL 31.12.....					\$

Firma contribuyente o representante legal,
según corresponda

Instrucciones

La presente Declaración Jurada Anual, según Circular N° 51 de fecha 20 de octubre de 2004, es un documento anexo a la Planilla sobre Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada y que se utiliza para acreditar los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad agrícola que no han podido acreditarse de otro modo.

El contribuyente debe completar esta declaración, si corresponde, una vez al año, con la información al 31 de diciembre de cada año, debiendo llenar el cuadro de identificación dejando expresamente establecido el tipo de actividad y el cuadro “Detalle de los gastos incurridos durante el año comercial”.

Tipo de Actividad Agrícola: el declarante debe indicar, en palabras, el principal rubro que desarrolla dentro de su actividad agrícola, e indicar los 3 códigos más relevantes, de acuerdo a la importancia que tiene la actividad, según se señala en el cuadro 1.