CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile
www.cetuchile.cl

EFECTO TRIBUTARIO DE UNA REESTRUCTURACIÓN JURÍDICA Y PLANIFICACIÓN INTERNA EN EL RUBRO AGROFORESTAL

Hugo Moraga Flores

Doctor en Economía y Empresas, Universidad Europea de Madrid.
Magíster en Administración de Empresas, Universidad del Bío Bío.
Contador Auditor, Universidad del Bío Bío.

Marcos Reyes Compley

Magíster (c) en Tributación, Universidad Andrés Bello.
Ingeniero Civil Industrial, Universidad San Sebastián.

Carlos Pérez Ovalle

Magíster (c) en Tributación, Universidad Andrés Bello.
Contador Auditor, Universidad Inacap.

Resumen: La presente investigación busca identificar las variables críticas asociadas a la empresa que permiten otorgar herramientas adicionales a la toma de decisiones y establecer las consecuencias tributarias producto de una reestructuración jurídica en el rubro agroforestal.

Los autores hemos identificado los puntos críticos para que una empresa de un determinado segmento pueda realizar una reestructuración jurídica óptima en base al pilar tributario como eje fundamental.

Las variables críticas ocasionan alteraciones en el fondo y la forma del resultado esperado, pues el análisis y las decisiones en base a los antecedentes financieros, en conjunto con los tributarios, permitirán ilustrar y anticipar al empresario el momento idóneo de transformación y su real carga impositiva, así como también el régimen de tributación inicial seleccionado y sus efectos cuantificables y organizacionales por causa de optar, voluntaria u obligadamente, a otro régimen de tributación según la legislación vigente.

Palabras Clave: Reestructuración, agroforestal, impuesto a la renta.

This research seeks to identify the critical variables associated with the company that allow granting additional tools for decision-making and establish the tax consequences of a legal restructuring in the agroforestry area.

The authors have identified the critical points so that a company of a certain segment can carry out an optimal legal restructuring based on the tax pillar as a fundamental axis.

Critical variables cause alterations in the fund and the form of the expected result, since the analysis and decisions based on the financial background, together with the tributaries, will allow the entrepreneur to illustrate and anticipate the right moment of transformation and its real tax burden, as well as the selected initial taxation regime and its quantifiable and organizational effects due to the voluntary or compulsory choice of another taxation system according to current legislation.

Keywords: Restructuring, agroforestry, income tax.

1. INTRODUCCIÓN

El 11 de marzo de 2015 es creado el Consejo de Política Forestal que define los objetivos de replanteamiento estratégico forestal en base a los resultados evidentes como consecuencia del declive de las actividades forestales y la importancia de esta actividad en nuestro país. Coordinar, elaborar, proponer y dictar las normas aplicables del área silvoagropecuaria es función del Ministerio de Agricultura, para lo cual aprueba la Política Forestal 2015-2035 trazando las obligaciones y prohibiciones del recurso forestal nativo y/o formaciones vegetales alternativas, además de los requerimientos cualitativos y cuantitativos de la actividad hacia el mercado, los derechos de los pueblos indígenas, la sustentabilidad y conservación de los recursos, el uso de suelo y la protección de la biodiversidad[1]

Chile posee una extensión de superficie aproximada de 17,3 millones de hectáreas de bosque, la regulación de la explotación de los recursos forestales comenzó a partir de la promulgación de la Ley de Bosques (Ministerio de Tierras y Colonización, 1931). En 1939 se crea la Corporación de Fomento de la Producción[2] que plantea desarrollar como objetivo general una estrategia para la obtención de información sobre los recursos naturales del país. Posteriormente, en 1973 se impulsa la

1 Ministerio de Agricultura (2015), decreto 8. Crea Consejo de Politicia Forestal.
2 Corporación de Fomento de la Producción: CORFO

creación de la entidad representativa del área denominada Corporación Nacional Forestal[3], con la intención de contribuir a la conservación, incremento, manejo y aprovechamiento de los recursos forestales del país.

En paralelo, la legislación vigente ha llevado adelante un proceso de reformas y modernizaciones tributarias que otorgan al contribuyente del rubro, diferentes alternativas contables que facilitan al micro, pequeño y mediano empresario la determinación correcta del impuesto de primera categoría (en adelante, IDPC) y global complementario (en adelante, IGC) o adicional, según corresponda. Para el segmento con ventas anuales superiores a 100.000 unidades de fomento, en concordancia con la política recaudadora y redistributiva del ingreso del Estado, se concentran en términos numéricos nominales el mayor impuesto enterado aun cuando existan prohibiciones de acceso al régimen de renta atribuida u obligación de ingreso al régimen parcialmente integrado para ciertos tipos de personas jurídicas, forzando una tasa mayor de impuesto de primera categoría y restitución del 35% del crédito en el régimen parcialmente integrado.

No obstante, así como la legislación obliga, equivalentemente otorga. Pues bien, la reestructuración, reorganización u ordenamiento empresarial que se realice bajo una legítima razón de negocios, entendiéndose por tal la maximización de los recursos de una compañía consecuencia de una reorganización estructural jurídica, financiera y tributaria con el ánimo de optimizar su situación empresarial, además de no ser procedente para tasación alguna de la base imponible de acuerdo al artículo 64 del Código Tributario[4], permite a la organización plantear su estructura fiscal y escoger el régimen de determinación contable y tributario adecuado según las normas vigentes con el ánimo de enterar un impuesto justo y correcto en base a la buena fe. Asimismo, la opción del cambio de régimen de tributación es otorgado por el legislador. Por tanto, la determinación final corresponde más bien a una decisión financiera.

Previo a cualquier decisión, la esencia radica en la observación, análisis y control de las variables críticas tributarias o financieras ligadas a la organización y reestructuración interna contable para mejorar la toma de decisiones en base a la optimización de los recursos, pues pueden alterar tanto el resultado del ejercicio como la base imponible y su consecuencia fiscal del rubro agroforestal, por cuanto puedan evidenciar la realidad vigente al año tributario 2018 replicable en el año vigente o en rubros similares.

---

3 Corporación Nacional Forestal: CONAF

4 Ministerio de Hacienda (1974), Decreto Ley 830. Código Tributario, art.64

Consecuencia de lo anterior, resulta como objetivo general para la presente investigación identificar las consecuencias tributarias producto de una reestructuración jurídica en el rubro agroforestal, lo que conlleva a plantear los siguientes objetivos específicos:

i. Determinar el régimen de tributación óptimo para una empresa correspondiente al rubro agroforestal.

ii. Establecer y analizar las variables generales tributarias críticas en un proceso de reorganización para una empresa de este rubro.

iii. Cuantificar los efectos tributarios que surgen de la reorganización contable interna en una institución de este tipo.

2. MARCO TEÓRICO

Los años 70 fue el comienzo de la elaboración de políticas públicas enfocadas a la economía del país. Para el sector agroforestal, la administración del Estado vigente promulga la Ley de Fomento Forestal[5] que somete a las disposiciones que señala un régimen legal para los terrenos forestales o preferentemente aptos para la forestación y respectivas normas de fomento, promoviendo como objetivo central el desarrollo forestal chileno. No obstante, el 21 de marzo de 1979 es dictada la norma que sustituye y reemplaza el Decreto Ley 701 de 1974 y sus modificaciones posteriores[6], estipulando el Decreto Ley 2.565 de 1979, regulando la calificación de terrenos forestales, los planes de manejo, los estímulos, las sanciones y otras disposiciones generales.

Es importante destacar que los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal que cuenten con plantaciones bonificadas y bosques nativos estarán exentos del impuesto territorial, hasta dos años después de concluida la primera rotación. Luego de transcurrido el plazo, el Servicio de Impuestos Internos suspenderá la exención aplicada, de acuerdo al artículo 30 del DL 701.

2.1 Contabilidad y Tributación del Rubro Agroforestal

Para todo tipo de contribuyente, la forma de tributación y determinación de la renta afecta a impuesto está determinada de acuerdo a las disposiciones de la

5 Ministerio de Agricultura (1974), Decreto Ley 701. Régimen legal de los terrenos forestales o preferentemente aptos para la forestación, y establece normas de fomento sobre la materia.

6 Ministerio de Agricultura (1979), Decreto Ley 2565. Sustituye Decreto Ley 701.

Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, LIR)[7]. No obstante, el legislador establece un sistema de contabilidad agrícola simplificada (en adelante, DS344)[8], con instrucciones sobre su aplicación en la Circular 51 del 20 de octubre de 2004, para declarar y pagar el impuesto de categorías al que pueden acogerse los contribuyentes del rubro agroforestal que cumplan con los requisitos de la Ley para tributar en base a renta presunta definida en el artículo 34 de la LIR, pudiendo optar a este beneficio los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas y aquellos que exploten estos predios a cualquier título. Adicional a los requerimientos establecidos al artículo 34 de la LIR, *"No podrán acogerse a la contabilidad agrícola simplificada las sociedades anónimas, las sociedades de personas que tengan socios personas jurídicas y aquellos contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa para declarar su renta efectiva en la Ley sobre Impuesto a la Renta",* según las disposiciones del artículo 8 del DS344.

De esta manera, la base imponible anual del impuesto de primera categoría o global complementario es registrado en una planilla o formulario que no requiere ser timbrada por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII), determinada en base al resultado de la comparación de las ventas, compras, gastos y pérdidas tributarias, las que pueden ser arrastradas para el o los ejercicios siguientes. Es importante destacar que los contribuyentes acogidos a este sistema simplificado quedarán expresamente liberados, para todos los efectos tributarios, de los libros de inventario y balance, así como también de efectuar depreciaciones y confeccionar registros tributarios adicionales.

Por otro lado, y en régimen plenamente vigente a contar del año tributario 2019, coexisten dos sistemas generales definidos en el artículo 14 A[9] y B[10] de la LIR[11]. Para un universo de 28.037 empresarios o compañías constituidas jurídicamente en el rubro agroforestal, un 75,84%[12] se concentra en ambos regímenes de tributación[13]

---

7 Ministerio de Hacienda (1974), Decreto Ley 824. Ley sobre Impuesto a la Renta.

8 Ministerio de Hacienda (2004), Decreto 344. Sistema de Contabilidad Agricola Simplificado para Declarar y Pagar el Impuesto a la Renta.

9 Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales.

10 Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.

11 Ministerio de Hacienda (1974), Decreto Ley 824. Ley sobre Impuesto a la Renta.

12 Tabla 4: Cantidad y Estadística según Régimen de Tributación del Rubro Agroforestal

13 Departamentos de Estudios Económicos y Tributarios del SII (2017). [En línea] <http://www.sii.cl/sobre_el_sii/estadisticas_y_estudios_del_sii.html> [consulta : 13 abril 2019]

El régimen del artículo 14 letra A de la LIR tributa en base a renta efectiva según contabilidad completa con la imputación total del crédito del impuesto de primera categoría a los socios o accionistas, además de confeccionar los registros obligatorios según lo dispone el Código de Comercio[14] y los auxiliares sobre rentas atribuidas propias[15], diferencia entre depreciación acelerada y normal[16], rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta[17] y el saldo acumulado de créditos[18]. La tributación inmediata de los socios o accionistas como principal objetivo del régimen ha obligado a que las utilidades generadas por las empresas, retiradas o no, deban ser afectas al impuesto global complementario o adicional según corresponda.

Por otro lado, el régimen del artículo 14 letra B de la LIR tributa en base a renta efectiva según contabilidad completa con la imputación parcial del crédito del impuesto de primera categoría a los socios o accionistas, además de confeccionar al igual que el régimen previo, los registros obligatorios y los auxiliares sobre rentas afectas a impuestos[19], diferencia entre depreciación acelerada y normal, rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta y el saldo acumulado de créditos, permitiendo controlar y mantener un detalle de las rentas pendientes o liberadas de tributación, así como también el crédito con y sin derecho a devolución contra los impuestos finales. La opción de suspender y prorrogar la tributación de los socios o accionistas con el fin de incentivar la inversión dentro de la empresa como objetivo principal económico obliga a que las utilidades generadas al ser retiradas se les aplique un crédito del 100% contra el impuesto global complementario con derecho a devolución, en caso de corresponder, sin perjuicio de restituir un 35% del mismo valor. Por tanto, la esencia se centra en gravar con el impuesto de primera categoría a las utilidades generadas y ser tributadas con los impuestos finales una vez retiradas.

La aplicación de la norma general de la tasa de primera categoría sobre la renta líquida imponible (en adelante, RLI) está determinada según disposiciones del párrafo 3 de la LIR[20] correspondiente a los artículos 29 al 33, los cuales indican:

i. Artículo 29: Los ingresos brutos se constituyen en base a todos los ingresos de explotación de bienes y actividades afectas al impuesto de primera categoría, a excepción de los ingresos no renta definidos en el artículo 17 de la misma norma.

14 Ministerio de Justicia (1865). Código de Comercio.
15 Rentas atribuidas propias: RAP
16 Diferencia entre depreciación acelerada y normal: DDAN
17 Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta: REX
18 Saldo acumulado de créditos: SAC
19 Rentas afectas a impuesto: RAI
20 Ministerio de Hacienda (1974), Decreto Ley 830. Código Tributario, artículos 29 al 33.

ii. Artículo 30: Los costos directos de los bienes y servicios, serán deducidos de los ingresos brutos, siempre y cuando los costos se relacionen con la obtención de los ingresos de explotación de los bienes y actividades afectas al impuesto de primera categoría.

iii. Artículo 31: También se deducirán de los ingresos brutos, los gastos pagados o adeudados que sean acreditados fehacientemente durante el ejercicio comercial que sean necesarios para producir dicha renta y los cuales no hayan sido ya rebajados como costo directo.

iv. Artículo 32: De la renta líquida determinada se deducirá o agregará el saldo de corrección monetaria según las disposiciones del artículo 41 de la Ley.

v. Artículo 33: Se agregarán a la RLI y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada las remuneraciones pagadas al cónyuge o a los hijos solteros menores a 18 años, los retiros particulares, ya sea en dinero o especies, las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes, los costos, gastos y desembolsos que se asocian a rentas exentas, y aquellas cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la LIR. Se deducirán siempre que hayan aumentado la renta líquida los dividendos percibidos y las utilidades percibidas o devengadas por contribuyentes que no provengan fuera del país, las rentas exentas y aquellos gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR.

Adicional al sistema simplificado de contabilidad agrícola y al general de tributación establecido en el artículo 14 de la LIR, el legislador otorga al contribuyente un régimen alternativo al general con giro asociado a la explotación de bienes raíces agrícolas, rubro minero o transporte, facultando la determinación del impuesto de primera categoría sobre la base de la renta presunta para quienes posean ventas o ingresos netos anuales de la primera categoría que no excedan de 9.000 UF para el caso de actividades agrícolas ni capital efectivo superior a 18.000 UF a la fecha de inicio de actividades. No obstante y en concordancia con el DS344, los contribuyentes constituidos como empresarios individuales (en adelante, EI), empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento, desde que se incorporan y mientras se mantengan acogidos a él, solo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales, están permitidos para determinar su impuesto en base a la presunción de renta, limitando a los mismos a la prohibición de acogerse a este régimen mientras posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, salvo que los ingresos provenientes de tales inversiones

no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo, de acuerdo al inciso quinto del N°1 del artículo 34 de la LIR. Con todo, son consideradas las normas de relación para el efecto de incluir y calcular el límite de ingresos del contribuyente, debiendo sumar los ingresos por ventas y servicios obtenidos por las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades con las que esté relacionado, los cuales tengan o no el mismo giro y tengan o no el mismo régimen de tributación. En el caso que se exceda el límite de ventas con la sumatoria de todos los relacionados, es decir que superen las 9.000 UF, todos deberán determinar el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva en base a un balance general, según contabilidad completa, o de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 ter letra A de la LIR, a elección según requisitos.

Para la determinación de la renta presunta en materia agrícola, la RLI será igual al 10% del avaluó fiscal del predio vigente al primero de enero del año de declaración de impuesto afecto a una tasa de 25%, siendo aceptado como crédito el impuesto territorial pagado, en la medida del cumplimiento de requisitos para su utilización.

Consecuencia de la teoría precedente contable y tributaria del rubro, el objetivo concluyente que busca el legislador es sin duda la tributación en los impuestos finales, siendo una transición el gravamen de primera categoría a las empresas. Luego, es pertinente mencionar que la tasa vigente del IDPC del artículo 14 letra A es de 25% y para los socios o accionistas contribuyentes de los impuestos finales que tributan con la tasa máxima del IGC se les afecta, en definitiva, con 35%. Análogamente, la tasa del IDPC del artículo 14 letra B es 27% y la tasa definitiva para los socios o accionistas contribuyentes de los impuestos finales que tributan con la tasa tope del IGC será, en teoría, de 44,45%. La definición de renta percibida se desprende de la establecida en el número 3 del artículo 2 de la LIR que, básicamente, es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio personal.

Es importante mencionar que, para los contribuyentes obligados o que opten alternativamente por declarar sus rentas efectivas de acuerdo a las letras a) y b) del artículo 20 N°1 de la LIR, deberán ajustar la normativa contable vigente para regirse por las normas del Reglamento sobre Contabilidad Agrícola establecidas en el Decreto Supremo 1.139 de 1990[21] y orientarse por los comentarios del SII emitidos en la Circular 51 del 2004[22], independiente del rubro o sector económico al

21 Ministerio de Hacienda (1990), Decreto 1139. Reglamento sobre Contabilidad Agrícola.

22 Servicio de Impuestos Internos (1991), Circular N°22. Comentarios sobre Normas Establecidas en el Reglamento de Contabilidad. [En línea] <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu22.htm> [consulta : 13 abril 2019]

que pertenecen. En lo que no esté previsto ni dictaminado expresamente, se aplican las normas contables generalmente aceptadas y las disposiciones contenidas en el Código Tributario, Código de Comercio y demás leyes tributarias y civiles vigentes.

2.2 Tipos de Contribuyentes del Rubro

Para el sector agroforestal, además de los contribuyentes que realizan sus actividades como persona natural[23], existe un porcentaje organizado con personalidad jurídica, ya sea de persona, personas o capitales.

Para estos efectos, las estructuras societarias se concentran en sólo cuatro tipos de entidades jurídicas:

i. Sociedad de Responsabilidad Limitada (en adelante, SRL): Reglamentada en la Ley 3.918[24] y en lo no previsto, por las reglas y normativas de las sociedades colectivas, Código Civil25 y los artículos 455 y 456 del Código de Comercio[26].

ii. Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (en adelante, EIRL): Autorizada y normada en la Ley 19.857[27] y, en todo lo demás, según las disposiciones legales y tributarias aplicables a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada.

iii. Sociedad por Acciones (en adelante, SpA): Regulada en los artículos 424 y siguientes del Código de Comercio. Supletoriamente, por la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas[28], sus modificaciones posteriores, Reglamento[29] y normas del Código Civil.

iv. Sociedad Anónima Cerrada (en adelante, SA Cerrada): Al igual que la sociedad anónima abierta, es definida, establecida y normada íntegramente en la Ley 18.046, modificaciones posteriores, Reglamento, y normas del Código Civil y Comercio.

---

23 Considerando que la figura de empresario individual a la vez es persona natural.

24 Ministerio de Hacienda (1923), Ley 3918. Sociedades Civiles y Comerciales con Responsabilidad Limitada.

25 Ministerio de Justicia (2000), DFL1. Código Civil.

26 Ministerio de Justicia (1865), Código de Comercio.

27 Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción (2003), Ley 19857. Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.

28 Ministerio de Hacienda (1981), Decreto 1139. Reglamento sobre Contabilidad Agrícola.

29 Ministerio de Hacienda (2011), Decreto 702. Reglamento de Sociedades Anónimas.

3. MARCO CONTEXTUAL Y METODOLOGÍA

La base de datos vigente (Departamento de Estudios Económicos y Tributarios del SII, 2017) al 31 de diciembre de 2017 correspondiente al año tributario 2018, registra un total de 109.055 contribuyentes con inicio de actividades vigente afectos al impuesto establecido en el Título II de la LIR del rubro asociado al área agroforestal seccionada y definida económicamente como "agricultura, ganadería, caza y silvicultura".

Tabla 1: Tipo y Cantidad de Contribuyentes del Rubro Agroforestal

Tipo de Contribuyente	Cantidad	%
Empresario Individual	77.928	71,46%
Sociedad de Responsabilidad Limitada	18.257	16,74%
Empresa Individual de Responsabilidad Limitada	4.523	4,15%
Sociedad por Acciones	3.064	2,81%
Sociedad Anónima Cerrada	2.193	2,01%
Sucesiones o Comunidad Hereditaria	2.090	1,92%
Sociedad de Hecho	439	0,40%
Organización Sin Fines de Lucro	177	0,16%
Sociedad Colectiva Civil	115	0,11%
Cooperativa	106	0,10%
Organización de Administración Pública	32	0,03%
Organizaciones Sin Personalidad Jurídica	24	0,02%
Entidad Sin Residencia	19	0,02%
En comandita por Acción	16	0,01%
Junta de Vecinos; Organización Comunitaria	16	0,01%
Sociedad Anónima Abierta	16	0,01%
Comunidad de Edificio	9	0,01%
Municipalidad	9	0,01%
Asociación Gremial	7	0,01%
Corporación	5	0,00%
Fundación	5	0,00%
Sociedad Colectiva Comercial	2	0,00%
Liceo o Colegio Municipal	1	0,00%
No Clasificado	1	0,00%
Sindicato	1	0,00%
TOTAL	109.055	100%

Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

El 89,94% de las ventas anuales del rubro está concentrado sólo en el 28,54% de contribuyentes constituidos en base a una personalidad jurídica.

Por otra parte, para el año tributario 2018 fueron pagados al fisco un total de MM$7.851.574[30] por concepto de IDPC determinado mediante renta efectiva con contabilidad completa, renta presunta, renta efectiva con contabilidad simplificada de acuerdo al artículo 14 ter letra A) y otro tipo de determinación con o sin contabilidad. Luego, el rubro agroforestal aporta 5,17 puntos porcentuales de impuesto de primera categoría aproximados equivalente a MM$406.088[31] a nivel país, de acuerdo a los datos del Servicio de Impuestos Internos.

Tabla 2: Cantidad y Ventas Anuales según Tipo de Contribuyente del Rubro Agroforestal

Tipo de Contribuyente	Cantidad		Ventas Anuales	
	Número	%	UF	%
Persona Jurídica / Otros	31.127	28,54%	1.134.211.800	89,94%
Persona Natural	77.928	71,46%	126.817.622	10,06%
	109.055	100%	1.261.029.422	100,00%

Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

Si bien existe un mayor número de contribuyentes que realizan actividades como EI, tanto los ingresos anuales como el IDPC son aportados en mayor cantidad por las entidades establecidas bajo una personalidad jurídica.

Tabla 3: Total Impuesto de Primera Categoría del Rubro Agroforestal

	Personas Jurídicas	Personas Naturales
Total IDPC	CLP MM$	CLP MM$
Contabilidad Completa	284.474	49.847
Renta Presunta	9.391	37.477
14 Ter A)	3.289	11.699
Sin Contabilidad Completa	2.455	7.457
	299.609 ~ 73,78%	106.479 ~ 26,22%
	Total = MM$406.088	

Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

30 Tabla 17: Anexo 3 - Monto de Impuesto de Primera Categoría según tipo de Contabilidad

31 Tabla 3: Total Impuesto de Primera Categoría del Rubro Agroforestal

El universo de opciones para constituirse jurídicamente consta de diferentes realidades, alternativas, objetivos y actividades primarias o complementarias de cada contribuyente.

Lo cierto es que poco más del 90% de las 31.127[32] empresas están constituidas en sólo cuatro tipos de entidades societarias, las cuales ipso facto, alternativa u obligatoriamente, escogen en su mayoría a los regímenes de tributación establecidos en el artículo 14 letra A y B de la LIR.

Tabla 4: Cantidad de Personas Jurídicas según Régimen de Tributación en el Rubro Agroforestal

	Art. 14 A)	Art. 14 B)	Art. 14 Ter A)	Otros
SRL	9.300	4.558	1.429	2.970
EIRL	2.648	166	1.210	499
SpA	634	1.791	467	172
SA Cerrada	0	2.164	1	28
	12.582 ~ 44,88%	8.679 ~ 30,96%	3.107 ~ 11,08%	3.669 ~ 13,08%

Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

Acto seguido, en base a la definición que clasifica a las empresas de acuerdo a sus ingresos anuales por ventas, servicios y otras actividades del giro[33] existen 1.004 contribuyentes personas jurídicas catalogados en el más alto sector, aportando al rubro un 76,87%[34] de las ventas de acuerdo a la unidad de fomento al 31 de diciembre de 2017[35].

Tabla 5: Cantidad y Ventas Anuales según Tamaño de Contribuyentes del Rubro Agroforestal

Tamaño Contribuyente	Cantidad	Ventas Anuales CLP MM$	% del Total
Sin Ventas/Sin Información	25.167	-	-
Micro	61.551	929.554	2,75%
Pequeña	18.803	3.683.059	10,90%
Mediana	2.530	3.205.183	9,48%
Grande	1.004	25.975.447	76,87%
	109.055	33.793.243	100,00%

Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

32 Tabla 16 anexo 2: Cantidad y Ventas Anuales según Tipo de Contribuyente del Rubro Agroforestal
33 Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción (2009), Ley 20416. Normas Especiales para Empresas de Menor Tamaño.
34 Tabla 5: Cantidad y Ventas Anuales según Tamaño de Contribuyentes del Rubro Agroforestal
35 UF al 31 de diciembre de 2017: $26.798,14

Aquellos 1.004 grandes contribuyentes enteran el impuesto de primera categoría en arcas fiscales, alternativa u obligatoriamente, en su mayoría de acuerdo a las disposiciones del artículo 14 letra B de la LIR.

Tabla 6: Cantidad de Grandes Contribuyentes según Régimen Tributario del Rubro Agroforestal

	Art. 14 A)	Art. 14 B)	Otros
SRL	102	355	-
EIRL	4	7	-
SpA	16	96	-
SA Cerrada	0	333	-
	122 ~ 12,15%	791 ~ 78,78%	91 ~ 9,07%

Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

En términos nominales, el aporte fiscal equivale al 59,14% para las grandes empresas y 35,52% para los pequeños y medianos contribuyentes.

Tabla 7: IDPC sobre Rentas Efectivas según Contabilidad Completa en el Rubro Agroforestal

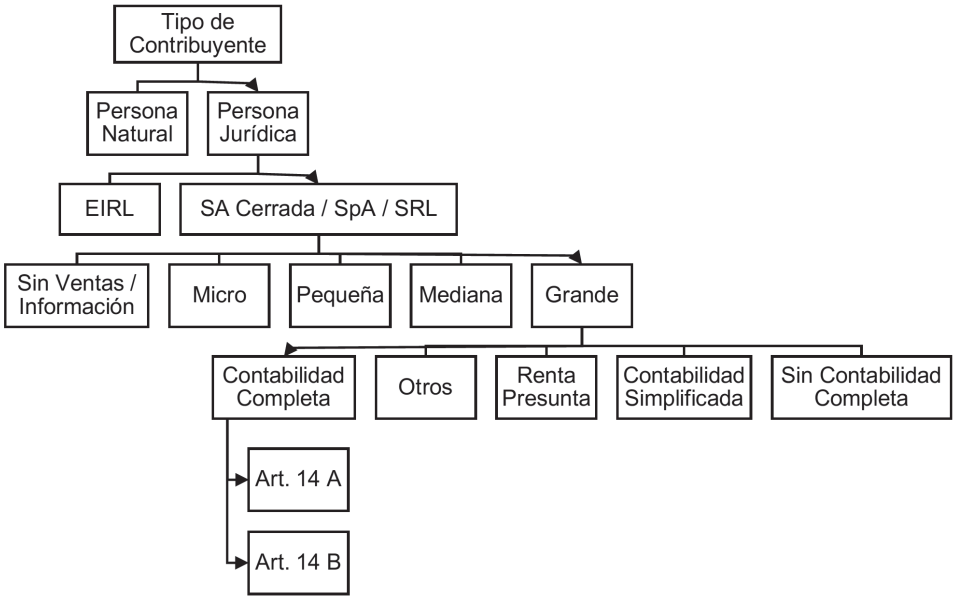
	CLP MM$	%
Sin Ventas/Sin Información	3.741	1,12%
Micro	14.121	4,22%
Pequeña	59.980	17,94%
Mediana	58.764	17,58%
Grande	197.715	59,14%
Total	334.321	100%

Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

Si bien, el mayor número de contribuyentes corresponde a personas naturales, resulta evidente el impacto mínimo o prácticamente nulo en relación con las políticas públicas del país, pues sólo un cuarto del total del impuesto de primera categoría es consecuencia del pago como empresario individual. A raíz de esto, dada la mayor incidencia en el volumen de ventas, la cantidad de contribuyentes

y los impuestos determinados que, ante cualquier variación, inclinarían positiva o negativamente la realidad del rubro agroforestal, es que el marco contextual de análisis se centraliza en las empresas o compañías constituidas en base a una personalidad jurídica sobre sociedad anónima cerrada, sociedad por acciones o sociedad de responsabilidad limitada equivalentes en su conjunto a prácticamente el 90% de las entidades organizadas societariamente, ambas calificadas en el segmento de grandes contribuyentes con contabilidad completa acogidas al régimen de tributación del artículo 14 A o B de la LIR.

Ilustración 1: Esquema de Determinación del Marco Contextual y Metodología



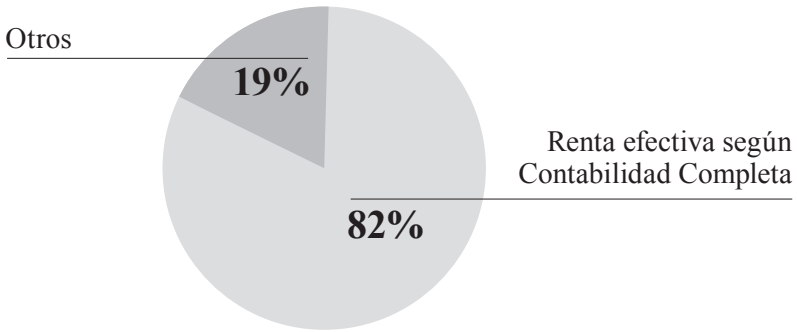
Fuente: Elaboración Propia

4. ANÁLISIS TRIBUTARIO Y ECONÓMICO

Los datos e información resultante del marco contextual y metodológico permiten inferir la existencia de diferentes puntos de vista posibles por desarrollar, ya sea desde la progresiva problemática impositiva para micro, pequeños y medianos empresarios hasta las situaciones que, aunque no necesariamente tienen aplicación directa en los contribuyentes, son relativas a las políticas públicas que inciden indirectamente en ellos.

Es estrictamente necesario acotar el proceso y análisis en la relevancia del IDPC pagado como ingreso fiscal y su origen financiero asociado al conjunto de ventas brutas, pues cualquier alteración a los contribuyentes de menores ingresos o, en paralelo, que determinen sus rentas de manera distinta al régimen general no afecta significativa, ponderada ni estadísticamente las circunstancias macroeconómicas. Sin embargo, es evidente que cualquier variación en el segmento que entera en arcas fiscales un mayor IDPC nominal repercutiría económicamente las condiciones vigentes del mercado actual, pues el "proveer de recursos al Estado para asegurar el desarrollo de las estrategias de crecimiento y desarrollo del país", "financiar políticas de gobierno" y "otorgar cobertura de financiamiento a programas sociales que aseguran la igualdad, como es el gasto en educación, vivienda y salud"[36] son los principales usos y destinos objeto de los fondos recaudados.

Ilustración 2: Porcentaje de IDPC Pagado en el Rubro Agroforestal según Forma de Determinación

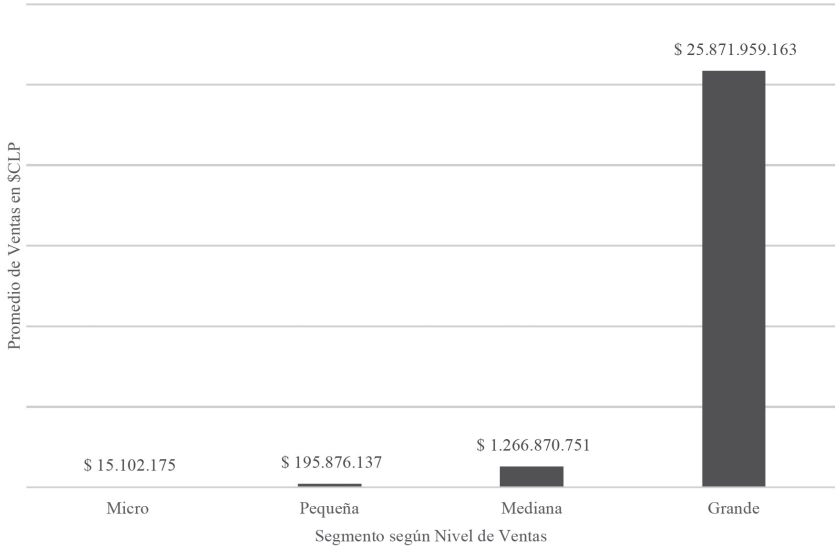


Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

36 Tesorería General de la República (2015), Destino Impuestos. [En línea] 2015. <https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/EducacionTributaria/destino-impuestos.html.> [consulta : 10 mayo 2019]

El promedio de ventas anuales para un universo de 1.004[37] empresas constituidas en base a una personalidad jurídica clasificadas como grandes contribuyentes es de $25.871.959.163.

Ilustración 3: Promedio de Ventas por Segmento en el Rubro Agroforestal



Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

Por otra parte, las empresas acogidas al régimen de tributación del artículo 14 letra A y B de la LIR son 913[38]. Luego, dado que el IPDC sobre rentas efectivas según contabilidad completa es de MM$197.715[39] aproximados, por promedio simple cada una entera al país un impuesto de primera categoría ponderado de $216.555.312 del total de IPDC pagado de acuerdo a renta efectiva según contabilidad completa.

37 Tabla 5: Cantidad y Ventas Anuales según Tamaño de Contribuyentes del Rubro Agroforestal
38 Tabla 6: Cantidad de Grandes Contribuyentes según Régimen Tributario del Rubro Agroforestal
39 Tabla 7: IDPC sobre Rentas Efectivas según Contabilidad Completa en el Rubro Agroforestal

En resumen, para una empresa catalogada en el segmento de grandes contribuyentes acogida al régimen general, en promedio se tiene:

i. Ingresos anuales[40] = MM$ 25.872
ii. IDPC pagado[41] = MM$ 217
iii. RLI[42] = MM$ 802

Entonces, al considerar una tasa del 27% de impuesto en razón de que la mayoría de las compañías tributan con aquella carga impositiva[43], la determinación de la RLI ponderada de acuerdo al artículo 29 al 33 de la LIR para grandes contribuyentes en el régimen general es:

Tabla 8: Renta Líquida Imponible promedio unitario para grandes empresas del rubro agroforestal

		Promedio en MM$
+	Art. 29: Ingresos Brutos	25.872
-	Art. 30: Costo Directo	(25.070)[1]
-	Art. 31: Gastos Necesarios	
+/-	Art. 32: Saldo de Corrección Monetaria	
+/-	Art. 33: Ajustes	
=	RLI	802
=	IDPC: 27%	217

Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

No obstante, financieramente podemos segregar o estimar los costos y gastos en proporción a los diferentes estados de resultado vigentes para distinguir variables críticas asumiendo ajustes nulos del artículo 33 para efectos demostrativos, tales como agregados, gastos rechazados o no aceptados.

40 $25.871.959.163
41 $216.555.312
42 $802.056.711
43 Tabla 6: Cantidad de Grandes Contribuyentes según Régimen Tributario del Rubro Agroforestal

Por ejemplo, Empresas CMPC S.A., sociedad matriz que en su desglose es preferentemente forestal, es una de las empresas con mayor producción y exportación del rubro. A partir de sus estados financieros consolidados correspondientes al ejercicio concluido el 31 de diciembre de 2017 y de la base de datos del SII[44], se publica:

- Ingresos brutos[45] = USD M$ 5.441.766
- Costos directos[46] = USD M$ 4.118.861
- Gastos totales[47] = USD M$ 1.063.636
- Ganancia antes de impuestos = USD M$ 119.111
- Capital propio tributario[48] = CLP MM$ 955.021

Por lo tanto, la relación porcentual de los costos directos y gastos totales de administración, venta y otros, sobre los ingresos brutos es:

- Costos directos / Ingresos brutos = 75,69% ~ 76,00%
- Gastos totales / Ingresos brutos = 19,55% ~ 20,00%

Luego, sólo para efectos prácticos, explicativos y demostrativos, es factible considerar aquellos porcentajes como representativos. Así, con los antecedentes ponderados y una corrección monetaria anual de activos y pasivos en base a las disposiciones del artículo 41 de la LIR según reajuste de 1,9%[49], se tiene una aproximación para el tramo superior de ventas acogidas al régimen general de tributación como:

---

44 Departamento de Estudios Económicos y Tributarios del SII (2017). [En línea] 31 de diciembre de 2017. [Citado el: 25 de abril de 2019.] <http://www.sii.cl/sobre_el_sii/estadisticas_y_estudios_del_sii.html.>

45 Sumatoria de los ingresos de actividades ordinarias, ingresos financieros y otro tipo de ingresos menores o no clasificados.

46 Costo de venta

47 Sumatoria de los costos de distribución, gastos de administración, otros gastos y pérdidas, costos financieros, diferencias de cambio y resultado por unidad de reajuste

48 Capital propio tributario inicial del ejercicio comercial 2017

49 Corrección monetaria de capital inicial al 31 de diciembre de 2017: 1,9%

Tabla 9: Renta Líquida Imponible Promedio Ajustada para Grandes Empresas del Rubro Agroforestal

		Promedio en $MM	% sobre Ingresos Brutos
+	Art. 29: Ingresos Brutos	25.872	
-	Art. 30: Costo Directo	(19.663)	76,00%
-	Art. 31: Gastos Necesarios	(5.174)	20,00%
-	Art. 32: Corrección Monetaria Capital Propio	(18.145)	70,13%
+/-	Art. 32: Saldo de Corrección Monetaria	17.912	69,23%
+/-	Art. 33: Ajustes		
=	RLI	802	3,10%
=	IDPC: 27%	217	0,84%

Fuente: Elaboración Propia; En Base a Datos del SII

En paralelo, es importante reiterar que, dentro de los grandes contribuyentes existen 102 compañías constituidas como SRL, 4 como EIRL y 16 como SpA en el rubro agroforestal[50] acogidas al régimen de tributación por renta atribuida del artículo 14 letra A de la LIR afectas a una tasa de 25% de IDPC sobre su RLI determinada.

De acuerdo al artículo 8 número 13 del Código Tributario, se entiende como "transformación de sociedades" al "cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica", en concordancia con el artículo 96 de la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

Aquella cantidad de compañías que, estando acogidas al régimen de IPDC con imputación total de crédito en los impuestos finales, optan por transformarse a una SA Cerrada, la empresa ipso facto abandona el régimen actual por causa del artículo 14 inciso segundo de la LIR, quedando afectas a las disposiciones de armonización de los regímenes de tributación del artículo 14 D N°1 letra c) de la LIR, obligándose a contar del primero de enero del año comercial vigente al régimen de IDPC con imputación parcial de crédito en los impuestos finales, ajustando los resultados tributarios desde el inicio del ejercicio financiero.

50 Tabla 6: Cantidad de Grandes Contribuyentes según Régimen de Tributación del Rubro Agroforestal

En efecto, este cambio de régimen voluntario u obligatorio no genera mayor efecto en la conversión, salvo en la normalización y reestructuración del registro de rentas empresariales y las formalidades exigidas señaladas en el inciso sexto del artículo 14 de la LIR. A mayor abundamiento, de acuerdo a la normativa aplicable y expreso pronunciamiento de la entidad fiscalizadora[51], la transformación de una SRL en SA Cerrada o similar no produce ni le es aplicable efecto tributario alguno dentro del régimen del artículo 14 letra B. No obstante, si las 791 empresas acogidas a aquel artículo decidieran, al no ser obligatorio, u optaran cambiar de régimen al establecido en la letra A una vez cumplido los 5 años de requisito de permanencia en el régimen actual, por expreso texto de la norma quedan a lo estipulado en el número 2 del artículo 38 bis de la misma Ley según las disposiciones de la letra b del número 1 del artículo 14 D que regula los efectos del cambio de régimen. En consecuencia, cuando las empresas sujetas a la letra B opten por acogerse a lo descrito en la letra A del artículo 14, se les afectará con los impuestos que se determinen, asimilando, aun cuando no lo sea, a un aviso de término de giro, debiendo considerar como distribuidas, retiradas o remesadas las rentas o montos acumulados correspondiente al registro de RAI incrementado en cantidad equivalente al 100% total del crédito por IDPC y crédito por impuestos finales según registro SAC para ser tributadas con tasa de 35% con derecho expreso al 65% de crédito del registro SAC por disposición del número 2 del artículo 38 bis de la misma Ley. Con todo, el impuesto pagado por causa de la norma anterior se considera como partida del inciso segundo del artículo 21 de la LIR y no le es aplicable en esta situación, las normas establecidas en el número 3 del artículo 38 bis, contraponiéndose normativamente a lo contenido en aquella numeración.

Así, indistintamente del rubro, representa un egreso monetario inmediato equivalente a 35 puntos porcentuales por causa del impuesto del artículo 38 bis número 2 de la LIR, disminuyendo los indicadores y los estados financieros en el acto.

Ilustrativamente, para el CPT[52] precedente de MM$ 955.021, asumiendo un registro REX/INR[53] nulo, un capital enterado reajustado equivalente al capital emitido[54] y un registro SAC equivalente al 27% del capital propio tributario, se tiene:

---

51 Servicio de Impuestos Internos (2016), Circular N°49. [En línea] 14 de julio de 2016. <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf> [consulta : 10 mayo 2019]

52 Capital propio tributario: CPT

53 Rentas exentas e ingresos no renta: REX/INR

54 USD al 31 de diciembre de 2017 = $615,22

Tabla 10: Renta Afecta a Impuesto Aproximada

		MM$
=	CPT	955.021
-	REX/INR	0
-	Capital Enterado Reajustado	(894.363)
+	SAC	257.856
=	RAI Incrementado	318.514
	Impuesto del 35% por Cambio de Régimen	111.480

Fuente: Elaboración Propia

En consecuencia, para una ganancia neta antes de impuestos de MM$73.280 (USD M$119.111), un egreso por causa de un impuesto equivalente podría ocasionar incluso pérdidas financieras.

Por otro lado, ante los procesos de reorganización, la división de sociedades anónimas definida en el artículo 94 de la Ley 18.046 se extrapola tácitamente al resto de personalidades jurídicas existentes. Pues bien, radica esencialmente en la distribución de patrimonio entre sí para una o más sociedades que, originadas al efecto, producen a los accionistas o socios proporción equivalente de participación de la poseída en la inicial.

Al no existir enajenación tanto de activos, como pasivos ni capital al ser definidos como un "especificación de derechos preexistentes, …, bajo un régimen de neutralidad al no haber ganancias ni pérdidas en la operación…"[55], las consecuencias tributarias son nulas, salvo las correspondientes formalidades y cuantificaciones contables a la fecha de división. No obstante, la pérdida tributaria de carácter personalísima no permite transmisión por causa de reorganización.[56]

Así mismo, la tributación de los retiros, remesas o distribuciones permanece idéntica, debiendo atribuirse para gravarse con IGC o adicional para el régimen de renta atribuida; y, mientras no existan retiros, remesas o distribuciones para el régimen de renta parcialmente integrado, no existirá tributación a la fecha de la división.

---

55 Servicio de Impuestos Internos (2018), [En línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja947.htm> [consulta: 10 abril 2019]

56 Servicio de Impuestos Internos (2005), Alcances a lo Dictaminado por este Servicio a través de Oficio N°1.301, de 24.04.2000, en el caso de la División de una Sociedad. Ord. N°180, de 19.01.2005. [En línea] <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja885.doc> [consulta: 30 marzo 2019]

5. ANÁLISIS Y RESULTADOS

5.1 Variables Críticas

Un análisis de sensibilidad con variables tributarias críticas para la toma de decisiones permite al socio o accionista determinar el momento oportuno para reorganizar su personalidad jurídica en base a la cuantificación de la inestabilidad.

Para efectos demostrativos es que, para un escenario tipo *ceteris paribus,* se tiene como variables críticas financieras y tributarias:

i. Factor de Corrección Monetaria

Al considerar en el escenario base el reajuste al capital inicial real determinado, publicado y vigente al 31 de diciembre de 2017, se tienen los puntos críticos y relevantes cuando:

Escenario 1: Renta líquida imponible = 0
Escenario 2: Factor de Corrección Monetaria = 0%

Tabla 11: Escenarios para Variable de Corrección Monetaria

		MM$	
	Factor C.M.	RLI	IDPC
Escenario Original	1,9%	802	217
Escenario 1	8,4%	0	0
Escenario 2	0,0%	1.035	279

Fuente: Elaboración Propia

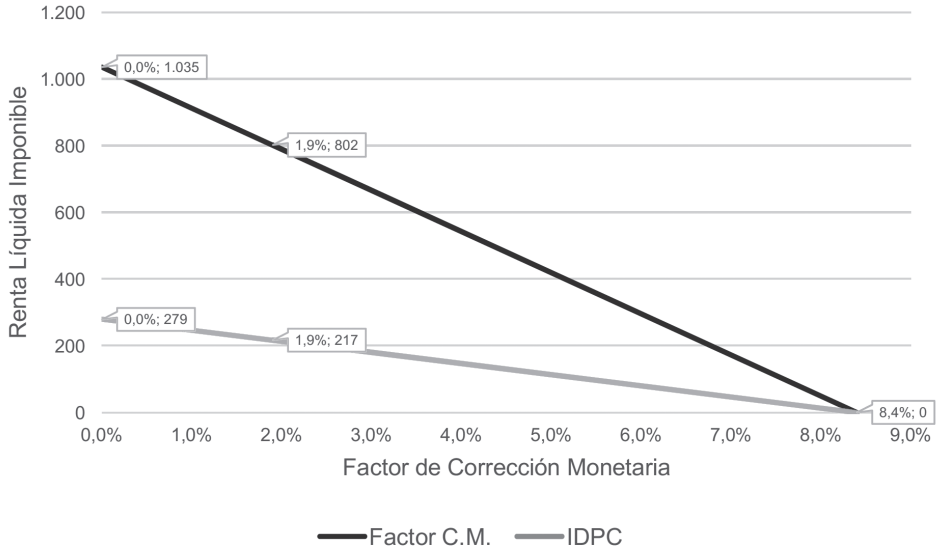
Pues bien, para una RLI igual a cero se tiene evidentemente un IDPC nulo. Luego, la variabilidad del ajuste por corrección monetaria alcanza índices cercanos al 8,4% similares a los años 2007[57], 2008[58] y 2014[59], siendo periodos coincidentemente inflacionarios catalogados políticamente como transitorios. Para un factor de

57 Porcentaje de Actualización por Corrección Monetaria 2007: 7,4%
58 Porcentaje de Actualización por Corrección Monetaria 2008: 8,9%
59 Porcentaje de Actualización por Corrección Monetaria 2014: 5,7%

corrección monetaria nulo en concordancia con las disposiciones del artículo 41 de la LIR, todo valor negativo equivale a cero, resulta en condiciones similares a los reajustes al año 2009[60] consecuencia de "la acelerada caída en el nivel de precios que configura un escenario de deflación en la economía lo cual estaría indicando crisis"[61].

Por lo tanto, al aumentar +6,5 puntos inflacionarios anuales, el Estado deja de percibir la mayor cantidad de IDPC en el rubro agroforestal. Por otro lado, al disminuir 1,9% la inflación, aumentaría en casi 30% los ingresos fiscales, todo por causa del control o inestabilidad de la variable macroeconómica.

Ilustración 4:
Renta Líquida Imponible v/s Factor de Corrección Monetaria



Fuente: Elaboración Propia

Fuente: Elaboración Propia

60 Porcentaje de Actualización por Corrección Monetaria 2009: -2,3%

61 Accesado el 07/01/2010. Diario Universidad de Chile: https://radio.uchile.cl/2010/01/07/ipc-negativo-primera-ca%C3%ADda-anual-de-la-inflaci%C3%B3n-en-m%C3%A1s-de-70-a%C3%B1os/

ii. Ventas Anuales

El escenario original considera las ventas anuales promedio determinadas mediante la metodología que pondera a los grandes contribuyentes del rubro. Asumiendo una variación en las ventas, cualquier motivo aun sea circunstancial o planificado, cuantificarían la variación para la toma de decisiones en:

Escenario 1: Aumento de ventas anuales en : 50%
Escenario 2: Disminución de ventas anuales en : 50%

Tabla 12: Escenarios para Variable de Ventas Anuales Promedio

	MM$		
	Ventas Anuales Promedio	RLI	IDPC
Escenario Original	25.872	802	217
Escenario 1	38.808	1.203	325
Escenario 2	12.936	402	109

Fuente: Elaboración Propia

iii. Costo Directo Anual

Ante el aumento de la competencia directa e indirecta, además de la lógica normalización de la oferta y demanda del mercado, el ajuste de precios al alza es una opción inviable. Pues bien, la alternativa siguiente para extender la continuidad en cualquier rubro es la reducción de costos.

Tabla 13: Escenarios para Variable de Porcentaje de Costos Anuales Promedios

		MM$CLP	
	% Costos Anuales Promedios	RLI	IDPC
Escenario Original	76,00%	729	197
Escenario Alternativo	79,10%	0	0

Fuente: Elaboración Propia

En este caso y bajo la realidad de la empresa ejemplo, una variación porcentual de +3,10 puntos en aumento de los costos directos ocasionarían un perjuicio fiscal al reducir la RLI a cero y, por consiguiente, enterar un impuesto cero. En paralelo, no es beneficioso bajo ningún efecto financiero ni tributario el aumento de los costos directos en favor de una nula tributación sobre el IDPC, puesto que sólo ocasionaría un egreso adicional contra los 0,84 puntos porcentuales reales pagados[62].

5.2 Reestructuración

Por otro lado, no existiría inconveniente tributario en cuanto a la transformación jurídica desde una SRL a una SA Cerrada o SpA en el régimen de tributación del artículo 14 letra B. No obstante, la restricción societaria asociada a la composición de la compañía en el artículo 14 letra A limita a los contribuyentes.

Lo esencial radica en la inviabilidad o menoscabo financiero del cambio de régimen desde el régimen parcialmente integrado al atribuido. Pues bien, genera un desembolso no contemplado tal que ocasionaría resultados directos en el flujo de efectivo para las pequeñas y medianas empresas, sin perjuicio del crédito del 65% que establece la norma para los socios o accionistas, siendo el capital enterado la variable crítica del RAI incrementado. De este modo, para empresas con menor capital enterado reajustado ocasionaría un egreso mayor por causa de impuestos a raíz del cambio de régimen.

En consecuencia, para cualquier tipo de contribuyente del rubro agroforestal constituido como SpA, SA Cerrada o Abierta tendrán, en promedio, un menor impuesto a enterar por cambio de régimen que una SRL sin capitalización o aumentos de capital. Todo esto dado que, para una SpA o una SA Cerrada o Abierta, una vez aprobado el balance del ejercicio por la junta de accionistas respectiva, el capital y el valor de las acciones se entienden modificados de pleno derecho de acuerdo al artículo 10 del Título III de la Ley 18.046, aumentando el valor del capital enterado, a lo menos, una vez al año.

Si la empresa promedio estuviera constituida como SRL para permitir el cambio de régimen hacia el artículo 14 letra A de la LIR, debe evaluar contable y tributariamente sus flujos y rentabilidad al desembolsar un gasto inmediato de impuesto del 35% en contraposición con el ahorro en base a la deducción

62 Tabla 11: Renta Líquida Imponible Promedio Ajustada para Grandes Empresas del Rubro Agroforestal

del IDPC de 27 a 25 puntos porcentuales. Es decir, en promedio para el rubro agroforestal a igual renta líquida imponible se tiene:

Tabla 14: Diferencial/Ahorro de Impuesto de Primera Categoría por Cambio de Régimen

		LIR en MM$	
		Artículo 14 letra A: 25%	Artículo 14 letra B: Tasa 27%
=	RLI	802	
=	IDPC	201	217
Diferencial (Ahorro)		16	

Fuente: Elaboración Propia

Sin embargo, las estadísticas del Servicio de Impuestos Internos[63] evidencian que, en promedio, el capital propio tributario de los grandes contribuyentes del rubro agroforestal alcanza los MM$ 33.410. Del ejemplo anterior, ceteris paribus en iguales proporciones, se tiene:

Tabla 15: Impuesto del 35% por Cambio de Régimen de Tributación

		MM$
=	CPT	33.410
-	REX/INR	0
-	Capital Enterado Reajustado	(31.288)
+	SAC	9.021
=	RAI Incrementado	11.143
	Impuesto del 35% por Cambio de Régimen	3.900

Fuente: Elaboración Propia

63 Departamento de Estudios Económicos y Tributarios del SII (2017), Estadísticas y Estudios del SII. [En línea] 31 de diciembre de 2017. <http://www.sii.cl/sobre_el_sii/estadisticas_y_estudios_del_sii.html.> [Citado el: 25 de abril de 2019.]

Por consiguiente, para un ahorro de MM$ 16 evidentemente marginal contra un egreso inmediato de efectivo de MM$ 3.900, es estrictamente necesario una acción contingente para mitigar la variación que sea capaz de solventar el gasto clasificado según la norma expresa como una partida del inciso segundo del artículo 21 de la misma Ley, siempre a nivel de IDPC, sin perjuicio del crédito contra los impuestos finales virtud del socio o accionista.

Importante mencionar que, en caso de percibir retiros o dividendos afectos a los impuestos finales provenientes de empresas con participación, estos deberán ser incorporados a la determinación de la RLI, siendo atribuidos a los contribuyentes de los impuestos finales, según lo indica el N°5 del artículo 33 de la LIR; y, en caso que estas rentas provengan de empresas acogidas al régimen semi integrado del artículo 14 letra b, están sujetos a la restitución del 35% del crédito.

6. CONCLUSIONES

Las normas alternativas contables y tributarias al régimen general puestas a disposición del contribuyente del rubro agroforestal constan una variación a la regla general. Pues bien, la determinación del IDPC en base a renta efectiva según el DS344 sobre contabilidad agrícola simplificada, renta efectiva según contabilidad simplificada de acuerdo al artículo 14 ter letra A y renta presunta según disposiciones del artículo 34, ambas de la LIR, son variaciones a la norma general de tributación. En efecto, la normalización del impuesto mediante renta efectiva con contabilidad completa según el artículo 14 letra A y letra B no es la excepción en las actividades agrícolas, forestales y silvícolas. La notoria preponderancia de los contribuyentes, voluntaria u obligadamente, de acogerse a aquellas disposiciones legales centraliza al rubro dentro de dos regímenes tanto en cantidad de contribuyentes como en ventas anuales e impuesto enterado en arcas fiscales.

Así mismo, aunque existan diversas alternativas de constitución jurídica, el rubro se concentra en prácticamente noventa puntos porcentuales sólo en base a cuatro tipos de entidades: SRL, SpA, SA Cerrada y EIRL en menor cantidad. Las causas pueden ser diversas, unipersonales, organizacionales, financieras o incluso estratégicas, pero coincidentes en la forma de tributación.

A raíz de lo anterior, los regímenes de tributación óptimos consecuencia de cualquier tipo de reorganización jurídica empresarial en el rubro agroforestal con preponderancia en los grandes contribuyentes se limita sólo al régimen de renta atribuida o parcialmente integrado, pues las restricciones de ingreso, permanencia o cambio sólo convergen en procesos que generan mayores egresos o de pleno no

convenientes. Así las cosas, la transformación de SRL a Spa, SA Cerradas o similares en un régimen con deducción parcial de crédito, no proceden efecto significativo tributario alguno; en cambio, aquella transformación en un régimen con deducción total de crédito obliga ipso facto al cambio de régimen, aun cuando la legislación exija la permanencia de cinco años consecutivos, situación que no prospera por el incumplimiento de requisitos, al igual que en los procesos de fusión de empresas. Por lo tanto, si en la decisión estratégica con legítima razón de negocios, aquellos 102 grandes contribuyentes del rubro agroforestal constituidos como SRL desearen postergar su tributación final asumiendo el perjuicio de la restitución del 35% del crédito por impuesto de primera categoría, la transformación societaria a SA o SpA es concluyente. En el caso contrario, si los 791 grandes contribuyentes acogidos al régimen semi integrado y, una vez cumplida la vigencia sobre permanencia, opten voluntariamente al cambio de régimen, deberán solventar el impacto financiero asociado al egreso y disminución del flujo en razón del pago del 35% por causa de lo estipulado en el número 2 del artículo 38 bis según las disposiciones de la letra b del número 1 del artículo 14 D que regula los efectos del cambio de régimen, ambos de la LIR, resultado de los efectos tributarios raíz de una reorganización contable interna, sin perjuicio de las excepciones a la obligación de restitución para los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile de acuerdo a las disposiciones del artículo 63, así como también cuando las utilidades provenientes de una empresa con régimen de tributación semi integrado sean absorbidas por una sociedad con pérdida tributaria.

Sin embargo, las variables externas que afectan la determinación de la renta líquida imponible son factores tanto económicos como políticos que se alejan del control interno de los contribuyentes. Si bien, las ventas, costos y gastos anuales son variables críticas internas que alteran tanto las utilidades financieras como compromisos tributarios actuales y futuros, la inflación en base al índice de precios al consumidor transmitido a un factor de corrección monetaria determinado según las disposiciones del artículo 41 de la LIR afecta cualquier toma de decisiones en un proceso de reorganización, por lo que el análisis al reestructurarse es óptimo en escenarios estables o inflacionarios que por razón del gasto generado raíz de la corrección monetaria del capital propio permita disminuir la base imponible tal que la atribución o distribución de utilidades afecta a impuestos sea la estimada previo reformas.

Por lo tanto, una reestructuración jurídica en el rubro agroforestal provoca consecuencias que ocasionarían variaciones en el fondo y la forma al resultado esperado, pues el punto óptimo de decisión en base a las variables críticas financieras y tributarias determinadas otorga el momento idóneo de transformación, así como el régimen de tributación inicial seleccionado y sus efectos cuantificables y organizacionales por causa de optar, voluntaria u obligadamente, a otro régimen de tributación.

7. BIBLIOGRAFÍA

1 . Departamento de Estudios Económicos y Tributarios del SII. 2017. Servicio de Impuestos Internos. *Estadísticas y Estudios del SII.* [En línea] 31 de diciembre de 2017. [Citado el: 25 de abril de 2019.] http://www.sii.cl/sobre_el_sii/estadisticas_y_estudios_del_sii.html.

2. Ministerio de Agricultura. 2015. Decreto 8. *Crea Consejo de Política Forestal.* Santiago, Chile : s.n., 11 de marzo de 2015.

3. Ministerio de Agricultura. 1979. Decreto Ley 2565. *Sustituye Decreto Ley 701.* Santiago, Chile : s.n., 21 de marzo de 1979.

4. Ministerio de Agricultura. 1974. Decreto Ley 701. *Régimen legal de los terrenos forestales o preferentemente aptos para la forestacion, y establece normas de fomento sobre la materia.* Santiago, Chile : s.n., 15 de octubre de 1974.

5. Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción. 2003. Ley 19857. *Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.* Santiago, Chile : s.n., 24 de enero de 2003.

6. Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción. 2009. Ley 20416. *Normas Especiales para las Empresas de Menor Tamaño.* Santiago, Chile : s.n., 29 de diciembre de 2009.

8. Ministerio de Hacienda. 1990. Decreto 1139. *Reglamento sobre Contabilidad Agrícola.* Santiago, Chile : s.n., 18 de diciembre de 1990.

9. Ministerio de Hacienda. 2004. Decreto 344. *Sistema de Contabilidad Agrícola Simplificada para Declarar y Pagar el Impuesto a la Renta.* Santiago, Chile : s.n., 8 de abril de 2004.

10. Ministerio de Hacienda. 2011. Decreto 702. *Reglamento de Sociedades Anónimas.* Santiago, Chile : s.n., 27 de mayo de 2011.

11. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley 824. *Ley sobre Impuesto a la Renta.* Santiago, Chile : s.n., 27 de diciembre de 1974. Artículo 29 al 33.

12. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley 830. *Código Tributario.* Santiago, Chile : s.n., 27 de diciembre de 1974. Artículo 64.

1 3. Ministerio de Hacienda. 1981. *Ley 18046. Ley sobre Sociedades Anónimas.* Santiago, Chile : s.n., 21 de octubre de 1981.

14. Ministerio de Hacienda. 1923. *Ley 3918. Sociedades Civiles y Comerciales con Responsabilidad Limitada.* Santiago, Chile : s.n., 14 de marzo de 1923.

15. Ministerio de Justicia. 1865. *Código de Comercio. Código de Comercio.* Santiago, Chile : s.n., 23 de noviembre de 1865.

16. Ministerio de Justicia. 2000. *DFL 1. Código Civil.* Santiago, Chile : s.n., 16 de mayo de 2000.

17. Ministerio de Tierras y Colonización. 1931. *Decreto 4363. Ley de Bosques.* Santiago, Chile : s.n., 30 de junio de 1931.

18. Servicio de Impuestos Internos. 2005. Alcances a lo Dictaminado por este Servicio a través de Oficio N°1.301, de 24.04.2000, en el caso de la División de una Sociedad. *Ord. N°180, de 19.01.2005.* [En línea] 19 de enero de 2005.

19. Servicio de Impuestos Internos. 1991. Circular N°22. *Comentarios sobre Normas Establecidas en el Reglamento de Contabilidad Agrícola.* [En línea] 29 de abril de 1991. [Citado el: 22 de marzo de 2019.] http://www.sii.cl/documentos/circulares/1991/circu22.htm.

20. Servicio de Impuestos Internos. 2016. Circular N°49. [En línea] 14 de julio de 2016. http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf.

21. Servicio de Impuestos Internos. 2018. Efectos Tributarios de una División Parcial de una Sociedad Anónima Domiciliada en España. Ord. N°947, de 11-05-2018. [En línea] http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja947.htm. Citado el 11 de mayo de 2018.

22. Servicio de Impuestos Internos. 2018. Información General para Personas Naturales. *Tabla de Cálculo del Impuesto Global Complementario Vigente para el Año Tributario 2018.* [En línea] 2018.

23. Tesorería General de la República. 2015. Destino Impuestos. [En línea] 2015. https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/EducacionTributaria/destino-impuestos.html.

8. ANEXOS

Tabla 16: Anexo 2 - Cantidad y Ventas Anuales según Tamaño de Empresa

Tamaño de Empresa	Cantidad		Ventas Anuales	
	Número	%	UF	%
Sin Ventas / Sin Información	25.167	23,08%	0	0,00%
Micro	61.551	56,44%	34.687.258	2,75%
Pequeña	2.530	2,32%	119.604.672	9,48%
Mediana	18.803	17,24%	137.437.111	10,90%
Grande	1.004	0,92%	969.300.381	76,87%

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 17: Anexo 3 - Monto de Impuesto de Primera Categoría según tipo de Contabilidad

	CLP $MM	F22 Código
Total IDPC Contabilidad Completa	7.498.774	20
Total IDPC Rentas Presuntas	75.730	189
Total IDPC 14 Ter A)	221.316	965
Total IDPC Sin Contabilidad Completa	55.754	1.039
	7.851.574	

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 18: Cantidad y Estadística según Régimen de Tributación del Rubro Agroforestal

				Tipo de Régimen			
	Persona Jurídica	Cantidad	%	14 A	14 B	14 TER A)	OTRO
90,07%	SRL	18.257	58,65%	9.300	4.558	1.429	2.970
	EIRL	4.523	14,53%	2.648	166	1.210	499
	SpA	3.064	9,84%	634	1.791	467	172
	SA Cerrada	2.193	7,05%	0	2.164	1	28
				12.582	8.679	3.107	3.669
				45%	31%	11%	13%

Fuente: Elaboración Propia