



CAMBIO DE RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA A RENTA EFECTIVA CON CONTABILIDAD COMPLETA

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Berlín Segundo Barraza Morales
Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda D.**

Santiago, Octubre 2018

I. Tabla de contenido

I.	INTRODUCCION	1
A.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.	Historia	1
2.	Nomenclatura	4
3.	Importancia del tema	5
4.	Sistematización del Problema	6
a)	Respecto a las utilidades acumuladas y no retiradas	6
b)	Respecto a las dificultades operativas entre Capital aportado y capital a declarar	7
B.	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION	8
a)	Objetivos Generales	8
b)	Objetivos Específicos	8
C.	LIMITACIONES DE LA INVESTIGACION	9
D.	HIPOTESIS DEL TRABAJO	9
E.	METODOLOGIA DE INVESTIGACION	11
II.	MARCO TEORICO	12
A.	MARCO CONCEPTUAL	12
B.	TECNICAS DE RECOLECCION DE DATOS Y TRATAMIENTOS DE LA INFORMACION	13
C.	ALCANCE DEL MARCO CONCEPTUAL	13
a)	Capital	14
b)	Capital propio Inicial	14
c)	Capital Propio Tributario	14
d)	Activos	14
e)	Activo Inmovilizado	15
f)	Pasivos	15
g)	Patrimonio	15
h)	Renta	15
i)	Ingresos No renta	15
j)	Utilidades Acumuladas	16
k)	Disminución de Capital	16
l)	Termino de Giro	16
m)	Renta Efectiva con Contabilidad Completa	16
n)	Inventario Inicial	16
D.	RENTA PRESUNTA	17
a)	Contribuyente que puede acogerse a Renta Presunta	17
b)	Actividades que pueden acogerse a Renta Presunta	17
c)	Requisitos para acogerse y permanecer en el Régimen de Renta Presunta	17
d)	Determinación de la Renta Presunta	19
e)	Obligaciones de la Renta Presunta	21
f)	Otras Disposiciones	21
E.	NORMAS APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL REGIMEN DE RENTA PRESUNTA QUE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE 2016, DEBAN O VOLUNTARIAMENTE DECIDAN DECLARAR SU RENTA EFECTIVA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA	23
F.	RENTAS EFECTIVAS CON CONTABILIDAD COMPLETA	26
a)	Régimen de Tributación Renta Atribuida Establecido en el Art. A de la LIR	26
b)	Régimen Tributación de Renta Semi-Integrado Establecido en el Art. B de la LIR	28

G.	NORMATIVA VIGENTE PARA ESTA INVESTIGACION	30
III.	DESARROLLO DEL CONTENIDO	33
	a) RESPECTO A LAS DIFICULTADES OPERATIVAS ENTRE EL CAPITAL APORTADO A TRAVÉS DE ESCRITURA PUBLICAY EL CAPITAL A DECLARAR EN EL F-22, LO CUAL PODRÍA GENERAR PROBLEMAS TRIBUTARIOS AL MOMENTODE UNA DISMINUCIÓN DE CAPITAL O AL INFORMAR TERMINO DE GIRO	33
	➤ DEVOLUCION DE CAPITAL EFECTUADO POR EMPRESAS SUJETO A LAS DISPOSICIONES DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR.	35
	➤ DEVOLUCION DE CAPITAL EFECTUADO POR EMPRESAS SUJETO A LAS DISPOCIONES DE LA LETRA B), DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR.	39
	➤ TRIBUTACION SOBRE LAS RENTAS O CANTIDADES ACUMULADAS AL TERMINO DE GIRO DE LA EMPRESA.	44
	➤ ANALISIS SUBTEMA 2.	52
	➤ CONCLUSIONES FINALES.	54
	➤ BIBLIOGRAFIA	58

I. INTRODUCCIÓN

A. Planteamiento del Problema

1. Historia

La renta presunta ha traído grandes beneficios como desventajas desde su creación, que ha impactado principalmente en el desarrollo de nuestro país, este nació como un sistema de tributación dirigido, en términos generales, a las micro y pequeñas empresas que, atendidas las condiciones en que desarrollan su actividad, pueden optar por tributar bajo reglas más simples. Sin embargo ellos no han sido los únicos en utilizar el sistema de tributación en cuestión, sino que también grandes empresas que de manera inescrupulosa han abusado de este sistema que fue creado para el empuje de nuestra economía y que de cierta forma han logrado evadir controles y fiscalizaciones que efectúan los organismos del Servicio de Impuestos Internos.

No es menor que la ley sobre impuesto a la renta, o mejor dicho, el Decreto Ley 824, tenga como fecha de publicación el 31 de diciembre del año 1974. Es así que se comenzaría a implementar un novedoso sistema económico que a la larga generaría frutos (como lo es disminuir la inflación) y estabilidad en nuestro país, pero que también tendría sus desventajas como aumentar la brecha social entre los distintos estratos de la población.¹

¹ Manuel Garate Chateau. *La revolución capitalista de Chile* [en línea]. Chile: Universidad Alberto Hurtado. Fecha de publicación 29/03/2010. ISBN: 978-956-8421-56-4. Fecha de consulta: 22/07/2018 a las 19:43 pm. Disponible en https://books.google.cl/books?id=TZQBCgAAQBAJ&pg=PT58&lpg=PT58&dq=economia+chilena+1973+sergio+villalobos&source=bl&ots=_6bvHiPZUO&sig=-CzjmKqMB-gMeggB8Ub-gngz8cc&hl=es&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false

La renta presunta es un reflejo de las ideas que vinieron en rescate de nuestra economía, puesto que está enfocada principalmente en actividades de gran importancia para el flujo del capital, como es el caso de la actividad minera, agrícola y de transporte. Sin embargo, esto fue en un principio necesario y provechoso para la nación, hoy en día se tomó el debate en nuestra actualidad nacional.

Es así que el 01 de Abril del año 2014, la historia de nuestro esquema general de tributación y en específico de rentas presuntas comenzó a variar y dar cuenta de las necesidades que actualmente urgen y deben cambiar.

Como es de conocimiento por todas las personas involucradas en el proceso contable, administrativo y tributario de las empresas, en el Diario oficial del 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, la cual introduce innovaciones al régimen de renta presunta, esto es a contar del 01 de enero de 2017.

Es importante destacar que la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria, no deroga los regímenes de renta presunta sino que le introdujo innovaciones.

Los nuevos regímenes de tributación en la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR), incorporados por la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria y Ley N° 20.899 del 2016, sobre perfeccionamiento de reforma tributaria, vigentes a partir del 01 de enero de 2017, han incorporado requisitos más restrictivos para acogerse o permanecer en el régimen de rentas presuntas lo que obligaría a un porcentaje importante de contribuyentes a cambiar a un régimen de renta efectiva, estos cambios generan distorsiones en el tratamiento tributario.

Así, el legislador solo se limitó a establecer y valorar el activo, pasivo y capital al momento de incorporarse al régimen de rentas efectivas con contabilidad completa, en concordancia con lo que establece en la Ley 18.985 del 1990 para dar cumplimiento a lo indicado en el Art. 34 N°4 de la LIR.

En relación a la determinación del capital es que surge el primer cuestionamiento en torno a que el legislador indicó la forma de determinar el capital, no así el tratamiento tributario de las utilidades acumuladas y no retiradas las cuales podrían ser consideradas capital, y como segunda interrogante, si existirían dificultades operativas entre el capital aportado a través de Escritura Pública y el capital a declarar en el F22, lo cual podría generar problemas tributarios al momento de una disminución de capital o al informar término de giro.

2. Nomenclatura:

Se incluye a continuación, un glosario de las principales abreviaturas utilizadas en el presente documento:

i.	IGC	: Impuesto Global Complementario
ii.	IDPC	: Impuesto de Primera Categoría
iii.	RP	: Renta Presunta
iv.	RLI	: Renta Líquida Imponible
v.	LIR	: Ley de Impuesto a la Renta
vi.	RAI	: Renta Afecta a Impuesto
vii.	RAP	: Renta Atribuidas Propias
viii.	REX	: Rentas Exentas
ix.	SII	: Servicio de Impuestos Internos
x.	Cm	: Comunidad
xi.	Co	: Cooperativas
xii.	Sp	: Sociedad de Personas
xiii.	Spa	: Sociedad por Acciones
xiv.	E.I.	: Empresario Individual
xv.	EIRL	: Empresario Individual Responsabilidad Limitada
xvi.	TG	: Terminó de Giro

3. Importancia del tema:

Cabe señalar que los efectos tributarios derivados del cambio de Régimen de Renta Presunta a Renta efectiva con contabilidad completa, principalmente en lo relacionado con la determinación del capital tributario, al 01 de enero del año en el cual la sociedad debe tributar bajo alguno de los regímenes de renta efectiva, podría generar efectos relevantes al momento de una disminución de capital social, según lo establecido por el Art. 17 N°7 de la LIR o al momento de informar término de giro, de acuerdo a las normas del Art. 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Estas situaciones no han sido debidamente reguladas y/o reglamentadas en nuestro ordenamiento tributario, como tampoco existe doctrina o jurisprudencia judicial o administrativa que lo aborde claramente.

Es así, que la escasez de doctrina y jurisprudencia sobre las recientes modificaciones introducidas por las Reformas tributarias han generado incertidumbre, puesto que estamos en presencia de una reforma que ha dejado un vacío legal en nuestra legislación tributaria que aún no ha sido resuelto y por lo tanto, esta investigación pretende convertirse en un planteamiento innovador que pueda entregar una solución práctica al problema señalado.

4. Sistematización del Problema.

Para sistematizar el problema planteado se formulan las siguientes interrogantes:

a) Respecto a las utilidades acumuladas y no retiradas se entenderán Capital para los efectos de la LIR:

- ¿Cómo se define las utilidades acumuladas y no retiradas?
- ¿Cómo se define el Capital?
- ¿Cómo se entienden las utilidades acumuladas y no retiradas en un cambio de régimen en Renta Presunta?
- ¿Cuál es la naturaleza de la Renta Presunta?
- ¿Existe la obligación de realizar inventario en un cambio de régimen de renta presunta a contabilidad completa?

b) Respecto a las dificultades operativas entre el capital aportado a través de escritura Pública y el Capital a declarar en el F-22, lo cual podría generar problemas tributarios al momento de una disminución de capital o al informar término de giro:

- ¿Cuáles son las dificultades operativas entre el capital aportado a través de escritura pública y el Capital a declarar en F-22?
- ¿Cuáles son las normas tributarias para una disminución de capital?
- ¿Cuáles son las normas tributarias para un término de giro?
- ¿Cuáles son las normas administrativas y/o operativas para informar al SII una disminución y/o aumento de Capital?
- ¿Qué es el capital propio tributario?

B. Objetivos de la Investigación

a) Objetivos Generales:

Demostrar las incidencias tributarias que involucra el cambio de régimen de renta presunta a renta efectiva con contabilidad completa, abordando el tratamiento de las utilidades acumuladas al momento de dicho cambio y su posterior inclusión al capital, y sus consecuencias futuras.

b) Objetivos Específicos:

Determinar y analizar los elementos más relevantes que tienen incidencia directa en la determinación de los activos tributarios y/o el Capital, que debe considerar la sociedad al momento del cambio de régimen tributario, como así también, las obligaciones Administrativas.

Los objetivos específicos son los siguientes:

1. Analizar la Normativa Legal vigente a la fecha de esta investigación,
2. Analizar, resumir y concluir en función de la Jurisprudencia Judicial y Administrativa existente,
3. Determinación del valor tributario de los activos al momento del cambio de régimen,
4. Determinación de las utilidades acumuladas y no retiradas,
5. Determinación del Capital social efectivamente aportado a la sociedad al momento de su constitución y aumentos posteriores,
6. Determinación del Capital tributario a la fecha del cambio de régimen.

7. Analizar y concluir si la empresa o sociedad debe informar este aumento de capital – correspondiente a las utilidades acumuladas y no retiradas – al Servicio de Impuestos Internos.
8. Efecto del capital en la determinación del término de giro, por regímenes del 14 A o 14 B.
9. Efecto del capital en la determinación del RAI, en el régimen del 14 B.

C. Limitaciones de la Investigación.

Esta investigación se circunscribe a los efectos tributarios de las utilidades acumuladas y posterior ingresos al capital, dado el cambio de régimen de Renta presunta a renta efectiva con contabilidad completa y sus dificultades operativas entre los capitales declarados en escritura pública y Formulario 22, como en la disminución de capital y el término de giro.

D. Hipótesis del Trabajo

En atención a lo anterior, las hipótesis a validar son las siguientes:

- El legislador no previó claramente las consecuencias del tratamiento tributario de las utilidades acumuladas y no retiradas las cuales podrían ser consideradas capital.
- Existirían dificultades operativas entre el capital aportado a través de Escritura Pública y el capital a declarar en el F22, lo cual podría generar problemas tributarios al momento de una disminución de capital o al informar término de giro.

En consecuencia, este trabajo intenta responder los efectos tributarios y operativos tanto en un cambio de régimen en las utilidades acumuladas y capital, como las dificultades operativas entre el capital aportado y el declarado, al enfrentar un término de giro o una disminución de capital.

El problema planteado se puede formular mediante las siguientes interrogantes:

Sub tema N° 1: ¿ Determinar si las utilidades acumuladas y no retiradas, y cualquier otro incremento de patrimonio -se considerarían capital- dado que la Ley de la Renta no lo ha regulado expresa y debidamente.?

Sub tema N° 2: ¿Existirían dificultades operativas entre el capital aportado a través de escritura Pública y el capital a declarar en el F-22, lo cual podría generar problemas tributarios al momento de una disminución de capital o al informar término de giro?

E. Metodología de Investigación:

Para desarrollar de manera óptima y completa este tema utilizaremos el método deductivo.

Inicialmente comenzaremos haciendo un análisis de la normativa vigente que dice relación con las obligaciones y requisito de la renta presunta, los nuevos regímenes tributarios con contabilidad completa, abordados en las modificaciones de la ley de la renta por las reformas Ley 20780 y 20899.

Posteriormente abordaremos la determinación del capital y sus efectos al momento del cambio régimen, de rentas presuntas a rentas efectivas con contabilidad completa, concluyendo con un análisis de los efectos que generaría el capital determinado en las rentas efectivas con contabilidad completa

II. MARCO TEORICO

A. Marco Conceptual:

El marco conceptual de esta investigación refleja nuestra posición como investigadores en el desarrollo de este estudio.

Las características de este marco conceptual están referidas a aspectos tales como:

- Definiciones.
- Presupuestos teóricos.
- Teorías y principios.
- Referencias bibliográficas.
- Jurisprudencia administrativa y judicial.

Dependiendo de los criterios anteriores, tenemos una perspectiva específica al trabajo, que permitió construir las hipótesis y esbozar un flujo para la investigación en una perspectiva en un espacio de tiempo determinado. Se pretende establecer las relaciones en el material investigado y lograr finalmente responder las preguntas de hipótesis planteadas.

B. Técnicas de Recolección de Datos y Tratamiento de la Información.

Para esta investigación se contempla obtener la información de la normativa jurídica, doctrina y estudios de similar naturaleza, que permita ampliar el conocimiento y la interpretación de las normas.

Asimismo, se consultará jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos y del Tribunal Tributario y Aduanero, como una función auxiliar que facilita la explicación y análisis de los temas, todo con el objeto de contestar finalmente las hipótesis de trabajo, considerando que se trata de temas jurídicos y normativos.

C. Alcance del Marco Conceptual

Como introducción conceptual, antes de analizar la normativa vigente en nuestro derecho tributario sobre la transición de Renta Presunta a Contabilidad Completa y sus efectos en el capital, analizamos los siguientes conceptos que estimamos relevantes:²

² www.rae.es
Diccionario básico tributario contable del SII.

a) Capital: En términos económicos, se relaciona con un elemento productor de ingresos que no está destinado a agotarse ni consumirse, sino que, por el contrario, debe mantenerse intacto como parte generadora de nuevas riquezas. En la Ley de la Renta adquiere importancia, pues distingue entre rentas provenientes del capital y las que tienen origen en el trabajo.

b) Capital Propio Inicial: Corresponde a la diferencia existente entre el activo y el pasivo exigible a la fecha en que se inicia el ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios de orden, más otros determinados por el SII y que no representen inversiones efectivas.

c) Capital Propio Tributario: la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa.

d) Activos: Corresponde a todos los bienes y derechos que posee una empresa, susceptibles de ser valorados en dinero, tales como bienes raíces, automóviles, derechos de marcas, patentes, cuentas por cobrar, entre otros.

e) Activo Inmovilizado: Se encuentra constituido por aquellos bienes destinados al uso; es decir, corresponde a los bienes que han sido adquiridos para hacer posible el funcionamiento de la empresa y no para revenderlos o ser incorporados a los artículos que se fabrican o los servicios que se prestan.

f) Pasivos: Cantidad total que una empresa adeuda a terceras personas, que representa los derechos que tienen los acreedores y los propietarios sobre su activo. Está compuesto por el pasivo no exigible y por el pasivo exigible a corto y largo plazo.

g) Patrimonio: Derechos que tienen los propietarios o accionistas sobre una empresa. Se compone por el valor del capital, reservas y utilidades no distribuidas. El patrimonio aumenta cuando la empresa obtiene utilidades y disminuye cuando se reparten dividendos o existen pérdidas.

h) Renta: Ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación.

i) Ingresos No Renta: Se trata de un hecho no gravado y el monto de ese ingreso no se encuentra afecto a ningún impuesto de la Ley de la Renta, ni forma parte de ninguna base imponible de la misma ley, como tampoco se le considera para efectos de la progresión del Impuesto Global.

j) Utilidades Acumuladas: Las Utilidades Acumuladas son la cantidad de las ganancias netas no pagadas en concepto de dividendos, sino retenidos por la empresa para ser reinvertidos en su negocio principal o el pago de la deuda. Se registran en el patrimonio neto en el balance de situación.

k) Disminución de Capital: Una reducción de capital es una operación que consiste en la disminución de los fondos propios de la sociedad.

l) Término de Giro: Cesación de las actividades comerciales o industriales de un agente económico. En la legislación tributaria chilena una persona natural o jurídica que deje de estar afecta a impuestos, en virtud de haber terminado su giro comercial o industrial o sus actividades, debe dar aviso de tal circunstancia al SII, a menos que constituya una excepción en la ley.

m) Renta Efectiva con Contabilidad Completa: Es aquella que comprende los libros Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, independiente de los libros auxiliares que exija la ley, tales como Libro de Ventas Diarias, de Remuneraciones, de Impuestos Retenidos, etc.

n) Inventario Inicial: El inventario inicial es el saldo de la cuenta de inventario al inicio de un periodo contable, mientras que el inventario final es el saldo al final del periodo.

D. RENTA PRESUNTA

Se entiende que son aquellas que para fines tributarios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se presume a partir de ciertos hechos conocidos. Las personas naturales o jurídicas que se encuentran bajo el régimen de Rentas Presuntas, pagan sus impuestos según la base imponible que la determina para esa actividad y no de acuerdo con los resultados reales obtenidos.

a) Contribuyente que pueden acogerse a Renta Presunta

Empresario Individual, Empresario individual de Responsabilidad limitada, Cooperativas, Comunidades, Sociedad de personas, Sociedad por acciones, que en todo momento los deben estar conformada por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

b) Actividades que pueden acogerse a Rentas Presuntas

- Transporte terrestre de carga ajena o transporte de pasajeros.
- Minería
- Agrícola

c) Requisitos para acogerse y permanecer en el Régimen de Renta Presunta (copulativos)

- **Límite de Ventas o Ingresos Netos Anuales**

Agrícola.....	9000 UF
Transporte Terrestre de carga ajena o de pasajeros.....	5000 UF
Minería.....	17.000 UF

- **Límite del Capital Efectivo**

Agrícola.....	18.000 UF
Transporte Terrestre de carga ajena o de pasajeros.....	10.000 UF
Minería.....	34.000 UF

- **Forma de Organización Jurídica de la empresa y características que poseen sus propietarios.**

Solo podrán acogerse las personas naturales que actúen como EI, las EIRL y las Cm, Co, Sp y Spa, conformadas en todo momento solo por dueños, comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

- **Los ingresos anuales provenientes de la posesión o explotación, a cualquier título de, derechos sociales, acciones de sociedades, cuotas de fondo de inversión, no excedan del 10 % de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.**

d) Determinación de la Renta Presunta

- **Rentas provenientes de la actividad agrícola.**

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta que exploten bienes raíces agrícolas es igual al 10% del avalúo fiscal del predio respectivo.

Este régimen espera que, en lo posible, la agricultura sea la única actividad económica del contribuyente, ya que si tiene otro tipo de negocio, ya sea como socio, inversionista o gestor, las ventas de todos sus negocios asociados se sumarán y, por ende, será más fácil alcanzar el tope de las 9.000.

% participación en una tercera empresa	% de las ventas de esa tercera empresa que van al total de ventas
50 o más	100
Menos de 50	Sólo % de participación

- **Rentas provenientes de la actividad del Transporte terrestre de carga o de pasajeros.**

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta que vehículos de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros es al 10% del valor corriente en plaza del vehículo, incluido su remolque, acoplado o carro similar respectivamente.

- **Rentas provenientes de la Actividad Minera.**

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que desarrollen la actividad de minera acogidos al régimen de renta presunta, incluyendo en ella la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales tratados provenga en más de un 50% de la pertenencia explotada por el mismo contribuyente, será la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros, la siguiente escala:

- 4% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo no excede de 276,79 centavos de dólar.
- 6% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 276,79 centavos de dólar y no sobrepasa de 293,60 centavos de dólar.
- 10% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 293,60 centavos de dólar y no sobrepasa de 335,52 centavos de dólar.

- 15% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 335,52 centavos de dólar y no sobrepasa de 377,52 centavos de dólar.
- 20% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 377,52 centavos de dólar.

e) Obligaciones de la Renta Presunta

Los contribuyentes que no estén obligados a llevar el libro de compra y venta y que no califiquen como microempresa, deberán llevar un sistema de control de flujo de ingresos para los efectos de establecer el monto total de sus ventas o ingresos anuales.

f) Otras Disposiciones

Bajo qué circunstancias se debe abandonar el régimen de renta presunta

- **Por incumplimiento**

De acuerdo con los nuevos requisitos que establece el artículo 34 de la LIR , y que comenzaron a regir desde el 1^a de enero 2016, los cuales incluye a los contribuyente que al 31 de diciembre del 2015 estaban sujeto al régimen de rentas presuntas, y que no cumplan de forma copulativa los nuevos requisitos. Deberán dar el aviso respectivo, acompañando el balance inicial señalado, para determinar sus rentas efectivas según contabilidad

completa. El aviso debe ser dado entre el 1^a de enero al 30 de abril del año comercial siguiente del incumplimiento.

- **Voluntariamente**

Conforme al inciso penúltimo, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta, podrán voluntariamente optar por declarar su renta efectiva. El ejercicio de esta opción se efectuará dando aviso al SII entre el 01 de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente del incumplimiento³, sujetos normas comunes de la LIR.

- **Casos en los cuales, aun cumpliendo con los requisitos legales para acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, los contribuyentes igualmente deben declarar su renta efectiva.**

- Los contribuyentes que exploten, a título de arrendatario u otro título de mera tenencia, el todo o parte de predios agrícolas, pertenencias mineras o vehículos motorizados de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, de contribuyentes que deban sobre su renta efectiva demostrada mediante balance general según contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, deberán declarar su renta

³ Sustituyese en la letra a), la oración "durante el mes de octubre del año anterior a aquél", por "entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial". Ley 20899

efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR, o bien de acuerdo a la letra A), del artículo 14 Ter de la misma ley cuando cumplan con los requisitos para tal efecto y hayan optado por tal régimen.

- Las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas, o del todo o parte

E. NORMAS APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL REGIMEN DE RENTA PRESUNTA QUE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 2016, DEBAN O VOLUNTARIAMENTE DECIDAN DECLARAR SU RENTA EFECTIVA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA.

Los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta que a partir del 1° de enero de 2016 deban o voluntariamente decidan declarar su renta efectiva según contabilidad completa, según corresponda conforme a lo señalado, lo harán aplicando las siguientes reglas:

1) Confección de un balance inicial y registro de activos, pasivos y capital.

1.1 Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

1.2 Contribuyentes que desarrollen actividades mineras.

1.3 Contribuyentes que desarrollen la actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros.

2) Normas comunes que deben aplicar.

2.1) Se presume, para todos los efectos tributarios, que los activos incluidos en el balance inicial han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de la Ley.

2.2) Régimen de depreciación aplicable a los bienes del activo inmovilizado.

2.3) Aviso al Servicio – Formulario 3264

2.4) Tratamiento de los ingresos que se perciban a contar del momento en que el contribuyente deba determinar su renta efectiva según contabilidad completa, y que correspondan a contratos u operaciones celebrados con anterioridad a esa fecha.

3) Sistemas de contabilidad que podrán llevar los contribuyentes para acreditar la renta efectiva.

a) Sistema de contabilidad completa.

b) Sistema de tributación simplificada.

4) Tratamiento tributario de la primera enajenación de

predios agrícolas posterior al cambio a régimen de renta efectiva.

5) Tratamiento tributario de la primera enajenación de predios agrícolas efectuada por contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, en virtud de las reglas establecidas en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, en los términos establecidos en el derogado artículo 5 transitorio de la Ley N° 18.985.

6) Efecto que producen las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas o del todo o parte de pertenencias mineras, y la entrega en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia el todo o parte de predios agrícolas, el todo o parte de pertenencias o vehículos de transporte de carga terrestre o de pasajeros, efectuadas por contribuyentes que abandonen el régimen de renta presunta⁴

⁴ Circular N° 37 de 2015, del 28 de Mayo de 2015

F. RENTAS EFECTIVAS CON CONTABILIDAD COMPLETA

a) Régimen de Tributación Renta Atribuida Establecido en el Art. 14 A de la LIR

El inciso segundo del N° 2 del artículo 2° de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, señala que se entiende por renta atribuida a “aquella que, para efectos tributarios, corresponde total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al Impuesto de Primera Categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda”.

Concepto Renta Atribuida Monto de la Renta o cantidad atribuible:

1. Renta líquida imponible (art. 29 – 33 LIR), más rentas exentas de primera categoría.
2. Rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas.
3. Rentas afectas a IG o IA, percibidas desde empresas sujetas a regímenes A) o B) (nuevo art. 33 n° 5 LIR). Estas rentas percibidas deberían haber sido imputadas del Registro Régimen A.

Tributación Renta Atribuida

Tasa Impuesto Primera Categoría 25%

Este sistema busca gravar a los propietarios de las sociedades con los impuestos finales en el mismo ejercicio que se genera la renta Utilización del 100% de los créditos

**b) Régimen Tributación de Renta Semi-Integrado
Establecido en el Art. 14 B de la LIR**

Régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, conocido como régimen de imputación parcial de crédito o también como régimen semi-integrado.

El régimen mantiene la metodología de tributación en base a retiros, remesas o distribuciones que traía el régimen general de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, es decir, la tributación de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas que se acojan al régimen semi-integrado se gatillará sólo cuando perciban rentas a título de retiros, remesas o dividendos. A nivel de la empresa la tributación se ve afectada por algunos cambios introducidos por la Reforma Tributaria en algunas materias que afectan la determinación de la Renta Líquida Imponible, sin embargo la mecánica para calcular dicha base continúa siendo la establecida en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Es a nivel de los contribuyentes de los impuestos finales en donde se genera el mayor cambio, puesto que, tal como se desprende del nombre de este régimen, el Impuesto de Primera Categoría se integra sólo parcialmente con los impuestos Global Complementario o Adicional. De esta forma, el Impuesto de Primera Categoría servirá de crédito en contra de los impuestos finales sólo en un 65%, generándose así una mayor carga tributaria para los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

En términos generales, este régimen es de tributación general que establece que los dueños de las empresas deberán tributar sobre la base de RETIROS, REMESAS O DISTRIBUCIÓN EFECTIVA DE UTILIDADES, que realizan desde éstas. Sin embargo, y a diferencia del régimen de renta atribuida, los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a imputar como crédito un 65% del impuesto de primera categoría, pagado por la empresa respectiva, debiendo restituir al fisco el 35% restante.

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IDPC

Los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, deben determinar la RLI afecta al IDPC de acuerdo a lo establecido en el párrafo tercero del Título II de la LIR, considerando lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de dicha ley y demás normas generales, quedando afecto con una tasa general correspondiente al año comercial 2017 del 25,5% y en el año comercial 2018 del 27%.

G. NORMATIVA VIGENTE PARA ESTA INVESTIGACIÓN

Decreto Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta

Artículo 14,

Sobre sistema de tributación a base de retiros y distribuciones de sociedades o empresas que declaren su renta efectiva y contabilidad completa, para aplicar el Impuesto Global Complementario o Adicional, en su caso.

Artículo 34,

Sobre Rentas presuntas

Artículo 17 N°7,

No constituye renta: las devoluciones de capital y sus reajustes

Artículo 17 N°29,

No constituye renta: Los ingresos que no se consideran renta o que se reputen capital en virtud de una Ley

Artículo 38 bis,

Tributación de las rentas en el caso de término de giro

CÓDIGO DE COMERCIO

Ley 20.780

Ley 20.899

Ley 18.985

Circulares del SII

Circular 49 de 14-07-2016.

Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, establecidos en el artículo 14 de la LIR. Deroga Circulares N°66, 67 68 y 69, todas del año 2015 (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 20.07.2016).

Circular N° 39 del 08 de Julio del 2016

Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 20.780 respecto, entre otros, al régimen de tributación en base a renta presunta; exención del Impuesto de Primera Categoría a la renta efectiva de bienes raíces no agrícolas; adjudicación de bienes con ocasión de la disolución y liquidación de empresas y valor de costo a considerar por los adjudicatarios respecto de los bienes adjudicados; impuesto único a los gastos rechazados; y retención de impuesto Adicional.

Circular 37 de 2015 del 28-05-2015.

Instruye sobre el nuevo régimen de tributación en base a renta presunta de los contribuyentes que tengan como actividad la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería y el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, conforme al nuevo texto del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 20.780. También se instruye sobre las modificaciones efectuadas al régimen de tributación que afecta a las rentas provenientes de la explotación de bienes raíces.

Circular 63 de 1990 del 21-12-1990,

Instrucción respecto de las normas permanentes y transitorias de la Ley N°18.985, relacionados con los contribuyentes agricultores, mineros y transportista

Jurisprudencia Administrativa Tributaria

Renta – Actual Ley sobre Impuesto a la – Art. 17, N° 7 y N°29 – Art. 31, N°3 – Ley N° 18.985, Art. 3, N°7 – Circular N° 49, de 2016. (Ord. N° 77, de 12-01-2018) | Word

Aplicación del artículo 17 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), respecto de la diferencia positiva entre activos y pasivos a la que se refiere el N° 7, del artículo 3° de la Ley N° 18.985, de 1990.

Jurisprudencia Judicial

Ley sobre impuesto a la renta – actual texto – artículo 20 n° 1, 3 – código tributario – actual texto – artículo 21. renta efectiva – perdidas – retiros - liquidación - recurso de apelación - corte de apelaciones de Talca - sentencia revocatoria. corte de apelaciones de Talca – 30.11.2005 - Jaime Contardo Pizarro c/ sii - rol 55.754-1999 - ministro sr. Eduardo Meins Olivares – fiscal judicial sr. Oscar Lorca Ferraro – abogado integrante sr. Roberto Salazar Muñoz.

III. DESARROLLO DEL CONTENIDO

Análisis de los Subtemas

Se entiende que para el análisis de los subtemas se hará conforme al marco teórico y a lo dispuesto en la normativa vigente, para dar respuesta y concluir lo planteado como problemática a desarrollar en los distintos subtemas, para lo cual se dará respuesta a lo que sigue:

a) Respecto a las dificultades operativas entre el capital aportado a través de escritura Pública y el Capital a declarar en el F-22, lo cual podría generar problemas tributarios al momento de una disminución de capital o al informar término de giro:

Las normas y reglamentos tributarios nos obligan a informar los cambios que se puedan generar durante la vida del contribuyente, en especial los que están clasificados en la primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Una de esta información corresponde al capital inicial, detallando la cantidad que corresponde al capital aportado y el por enterar. Sin perjuicio de la responsabilidad que pesa sobre el contribuyente el acreditar la autenticidad de la información entregada en eventuales fiscalizaciones.

➤ **¿Cuáles son las dificultades operativas entre el capital aportado a través de escritura pública y el Capital a declarar en formulario 22?**

La acreditación fehaciente ante el SII, que el capital social corresponde al que se indica en escritura pública de formación de la sociedad y/o el que se indica en el formulario 4415 sobre inicio de actividad, y al determinado por Ley 18.985 de 1990, cuando ingreso al régimen de rentas efectivas con contabilidad completa, desde un régimen de rentas presunta.

Ambos capitales son válidos para efectos tributarios, de acuerdo la normativa vigente y jurisprudencia administrativas. Sin perjuicio de que el SII no realice una tasación de acuerdo a sus facultades

(Ord. 77 del 12-01-2018, cir. 37 de 2015 y circ 49 de 2016).

Por lo tanto, la dificultad operativa está superada, al ser reglamentada y aclarada por la institución, no dejando duda del criterio a aplicar.

➤ **¿Cuáles son las normas tributarias para una disminución de capital?**

La disminución de capital, tipificada en el artículo 17 N° 7 vigente desde 01 de enero del 2017, establece que la suma de devolución de capital, se imputarán de acuerdo al orden de prelación establecida en el artículo 14 de la LIR, y el capital social y sus reajustes, y que así, el capital social debe ser el último sólo hasta el monto efectivamente aportado.

El análisis de este informe, corresponde a los regímenes de rentas efectivas con contabilidad completa y que a partir del 1° de enero 2017, el artículo 14 de la LIR vigente, indica dos regímenes generales de tributación, y es la de Rentas Atribuidas y el sistema de integración parcial de créditos, por lo que se analizara el orden de imputación aplicable a desde cada uno de estos regímenes.

Devoluciones de capital efectuadas por empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

La situación tributaria de las cantidades que le fueren entregada al propietario, a título de devolución de capital, deberán aplicar lo dispuesto en el N°5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, que establece el orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa sujeta a este régimen.

El orden de imputación y régimen de tributación conforme a lo establecido en el N° 7, del artículo 17 de la LIR, en relación con el N° 5.-, de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, es el siguiente:

Orden de Imputación	Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación aplicable
1°	FUR	a) Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC, cuando corresponda.	Afectas a IGC o IA
		b) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		c) Ingreso no constitutivos de renta y rentas gravadas con el IDPC en carácter de único.	No afectas a IGC o IA
2°	RAP	Cantidades que conforme a lo dispuesto en el inciso 3°, de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, constituyen ingresos no renta.	No afectas a IGC o IA.
3°	DDAN	Cantidades correspondientes a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal.	Afectas a IGC o IA
4°	REX	a) Rentas exentas de IGC anotadas en este registro	Exentas de IGC, pero afectas a IA
		b) Ingresos No Constitutivo de Renta	No afectas a IGC o IA
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuesto de la LIR	No afectas a IGC o IA
5°	Cantidades acumuladas que exceden los registros FUR, RAP, FUF y REX	Cantidades acumuladas en las empresas que excedan las rentas o cantidades anotadas en los registros anteriores, susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, distintas al capital aportado reajustado. En esta situación se encuentran las utilidades de balance o financieras retenidas al término del ejercicio del año de la <u>devolución</u> , que excedan de las cantidades mencionadas en los registros anteriores.	Afectas a IGC o IA
6	Capital social y sus reajustes:	Correspondiente al monto aportado por el propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 LIR, socio, accionista o comunero receptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al de la devolución de capital (descontando de dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR).	No afectas a IGC o IA.
7	Otras cantidades.	El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente, se gravarán con el IDPC, e IGC o IA	Afectas a IDPC e IGC o IA

Ejemplo N°1: "Devolución de capital, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida, que mantiene utilidades acumuladas generadas hasta el 31 de diciembre de 2016".

ANTECEDENTES

I.- Las Sociedad "Caminos del Norte Ltda.", inicio de actividad el 01 enero del año 2012, actividad de transporte de carga por carretera, acogida al régimen de rentas presuntas y que a partir del 1° de enero del 2017, se acoge el régimen de rentas atribuidas, y proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus socios.

II.- De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al SII, la renta será atribuida conforme a los siguientes detalles:

- Socio 1; PN contribuyente del IGC..... 90%
- Socio 2; Empresario Individual del IGC (acogido al régimen 14 A)..... 10%

III. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los socios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017:

- Socio 1.....\$ 90.000.000
 - Socio 2.....\$ 10.000.000
- \$100.000.000

IV. El control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:

- Rentas atribuidas propias (RAP).....\$ 10.000.000
- Ingresos no constitutivos de renta (REX).....\$ 3.000.000
- Saldo acumulado de crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC).....\$ 600.000

V. De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio, a valor histórico, fueron los siguientes:

- 15.06 Socio 1.....\$ 2.000.000
- 15.06 Socio 2.....\$ 3.000.000

VI.- Con fecha 20.09.2018, la sociedad efectúa una devolución de capital que se distribuye en relación a la participación que en dicho capital tiene cada uno de los socios de la compañía. La devolución se formalizó mediante escritura pública de fecha 24.09.2018, repertorio 2342-2018, y fue oportunamente informada al SII.

Monto de la devolución de capital..... \$ 50.000.000

VII.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

- Resultado financiero según balance.....\$ 12.200.000

Agregados

- 20-03 Multas fiscales, reajustadas.....\$ 95.238 1,050 \$ 100.000
- 30-04 Pago IDPC AT. 2018 (pago con ppm).....\$ 2.583.732 1,045 \$ 2.700.000
- Provisión impuesto renta AT. 2019..... \$ 5.000.000

Deducciones:

No tiene

Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018..... \$ 20.000.000

Impuesto de primera categoría, tasa 25%.....\$ 5.000.000

IX.- La VIPC del ejercicio es la siguiente (supuesto):

- Septiembre - diciembre.....2%
- Marzo - diciembre.....5%
- Abril - diciembre.....4,5%
- Junio - diciembre.....3%
- Septiembre - diciembre.....2%
- Anual.....6%

DESARROLLO

Detalle	Control	RAP	REX	SAC
			INR	Devolución
Remanente Ejercicio Anterior	\$ 13.000.000	\$ 10.000.000	\$ 3.000.000	\$ 600.000
Más: Reajuste anual 6%	\$ 780.000	\$ 600.000	\$ 180.000	\$ 36.000
Remanente al 31.12.2018	\$ 13.780.000	\$ 10.600.000	\$ 3.180.000	\$ 636.000
Renta Liquida Imponible	\$ 20.000.000	\$ 20.000.000		
Menos:				
Pago multas fiscales	\$ (100.000)	\$ (100.000)		
Pago IDPC AT. 2018	\$ (2.700.000)	\$ (2.700.000)		
Subtotal N° 1	\$ 30.980.000	\$ 27.800.000	\$ 3.180.000	\$ 636.000
Menos:				
15-06 Retiros Socio 1 \$2.000.000. *1,030	\$ (2.060.000)	\$ (2.060.000)		
15-06 Retiros Socio 2 \$3.000.000. *1,030	\$ (3.090.000)	\$ (3.090.000)		
Subtotal N°2	\$ 25.830.000	\$ 22.650.000	\$ 3.180.000	\$ 636.000
Menos:				
Devolución de Capital				
Socio 1, \$50.000.000*1,020 \$51.000.000 *90%.....\$ 45.900.000				
Monto Imputado.....\$25.830.000*90%.....\$ (23.247.000)	\$ (23.247.000)	\$ (23.247.000)	\$ (2.862.000)	
Monto No Imputado.....\$22.653.000				
Devolución de Capital				
Socio 2, \$50.000.000*1,020. \$51.000.000*10 %.....\$5.100.000				
Monto Imputado.....\$25.830.000*10%.....\$(2.583.000)	\$ (2.583.000)	\$ (2.265.000)	\$ (318.000)	
Monto No Imputado.....2.517.000				
Remanente para el ejercicio siguiente	\$-	\$-	\$-	\$ 636.000

Determinación de la situación tributaria de la devolución de capital

Toda devolución de capital del ejercicio.....50.000.000 * 1,020 \$51.000.000

Menos:

Devolución capital imputada al RAP, califica como INR...\$20.385.000.-+ \$2.265.000.- \$22.650.000

Devolución de capital imputada al REX, califica como INR...\$ 2.862.000.-+ \$318.000 \$(3.180.000)

Devolución de capital en los términos del artículo 17 N°7 de la LIR..... \$25.170.000

Nota:

- Las devoluciones de capital se imputan a las utilidades acumuladas en el mismo orden en que se efectúa la imputación de retiro, remesas y dividendos
- Se consideró como supuesto que al momento de la devolución de capital no existen utilidades de balance que excedan las tributables

Devoluciones de capital efectuadas por empresa sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Título de devolución de capital efectuada por la empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, deberá aplicarse lo dispuesto en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que establece el orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde las empresas sujetas a este régimen.

En efecto, de acuerdo con dicho orden de imputación, las mencionadas devoluciones de capital y sus reajustes, quedarán sujetas al régimen de tributación que se indica para cada caso respecto de sus beneficiarios.

El orden de imputación y régimen de tributación conforme a lo establecido en el N° 7, del artículo 17 de la LIR, en relación con el N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la misma ley, es el siguiente:

Orden de Imputación	Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación aplicable
1°	Fondo de Utilidades Reinvertidas. (FUR)	a) Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC, cuando corresponda.	Afectas a IGC o IA
		b) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		c) Ingreso no constitutivos de renta y rentas gravadas con el IDPC en carácter de único.	No afectas a IGC o IA
2°	Cantidades afectas a IGC o IA, anotadas en el registro RAI	Estas cantidades corresponden al saldo positivo que resulte al cierre de cada ejercicio comercial respectivo, de los agregados y deducciones que se deben efectuar al capital propio tributario, de acuerdo a letra a) del N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR	Afectas a IGC o IA.
3°	Fondo de Utilidades Financieras (FUF)	Cantidades correspondientes a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal.	Afectas a IGC o IA
4°	Registro de Rentas Exentas de impuestos finales e ingresos no renta (REX)	a) Rentas exentas de IGC anotadas en este registro	Exentas de IGC, pero afectas a IA
		b) Ingresos No Constitutivo de Renta	No afectas a IGC o IA
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuesto de la LIR	No afectas a IGC o IA
5°	Cantidades acumuladas que exceden los registros FUR, RAP, FUF y REX	Cantidades acumuladas en las empresas que excedan las rentas o cantidades anotadas en los registros anteriores, susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, distintas al capital aportado reajustado. En esta situación se encuentran las utilidades de balance o financieras retenidas <u>al término del ejercicio del año de la devolución</u> , que excedan de las cantidades mencionadas en los registros anteriores.	Afectas a IGC o IA
6	Capital social y sus reajustes:	Correspondiente al monto aportado por el propietario, titular de una EIRL, contribuyente del artículo 58 N° 1 LIR, socio, accionista o comunero perceptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al de la devolución de capital (descontando de dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR).	No afectas a IGC o IA.
7	Otras cantidades.	El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente, se gravarán con el IDPC, e IGC o IA	Afectas a IDPC e IGC o IA

Ejemplo N°2: "Devolución de capital, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen de renta imputación parcial de créditos, que mantiene utilidades acumuladas anterioridad al 1° de enero 2017".

ANTECEDENTES

I.- Las Sociedad "Caminos del Norte Ltda.", inicio de actividad el 01 enero del año 2012, actividad de transporte de carga por carretera, acogida al régimen de rentas presuntas y que a partir del 1° de enero del 2017, se acoge el régimen de rentas atribuidas, y proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus socios.

II.- De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al SII, la renta será atribuida conforme a los siguientes detalles:

- Socio 1; PN contribuyente del IGC..... 90%
- Socio 2; Empresario Individual (acogido al régimen 14 A)..... 10%

III. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los socios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017:

- Socio 1..... \$90.000.000
 - Socio 2..... \$10.000.000
- \$100.000.000

IV. El fondo de utilidades tributables al 31 .12.2016 y actualizado al 31.12.2017, presenta la siguiente información:

- Saldo Total de utilidades tributables, STUT..... \$10.000.000
- Saldo total de crédito por IDPC, STC..... \$ 2.903.220
- Tasa efectiva de crédito, TEF..... 29,0322%

IV. El control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:

- Rentas afectas a IGC o IA (RAI)..... \$24.000.000
- Ingresos no constitutivos de renta (REX)..... \$ 3.000.000
- Saldo acumulado de crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC)..... \$ 600.000

V. De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio, a valor histórico, fueron los siguientes:

- 15.06; Socio 1..... \$ 2.000.000
- 15.06: Socio 2..... \$ 3.000.000

VI.- Con fecha 20.09.2018, la sociedad efectúa una devolución de capital que se distribuye en relación a la participación que en dicho capital tiene cada uno de los socios de la compañía. La devolución se formaliza mediante escritura pública de fecha 24.09.2018, repertorio 2342-2018, y fue oportunamente informada al SII.

- Monto de la devolución de capital.....\$50.000.000

VII.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

- Resultado financiero según balance.....\$12.200.000

Agregados

20-03 Multas fiscales, reajustadas.....	\$95.238.....	1,050.....	\$ 100.000
30-04 Pago IDPC AT. 2018 (pago con ppm)	\$2.583.732.....	1,045.....	\$ 2.700.000
Provisión impuesto renta AT. 2019.....			\$ 5.000.000

Deducciones:

No tiene

Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018..... \$20.000.000

Impuesto de primera categoría, tasa 27%.....\$ 5.400.000

IX. Para efecto de determinar las rentas gravadas con el IGC o IA, se proporciona los siguientes antecedentes:

- Capital Propio Tributario al 31.12.2018.....\$95.670.000

X.- La VIPC del ejercicio es la siguiente (supuesto):

- Septiembre – diciembre..... 2%
- Marzo – diciembre.....5%
- Abril – diciembre.....4,5%
- Junio – diciembre..... 3%

- Septiembre – diciembre..... 2%
- Anual..... 6%

DESARROLLO

Detalle	Control	RAI	REX	SAC		STUT
			INR	erada a contar de 01.01.2017	erada a contar de 01.12.206	
				restitución 9863	0,290322	
Remanente Ejercicio Anterior	7.000.000 810.000	4.000.000 720.000	000.000 90.000	600.000 18.000	2.903.220 87.097	000.000 300.000
Más: Reajuste enero a junio 3%						
Remanente al 30.06.2018	7.810.000	4.720.000	090.000	618.000	2.990.317	300.000
<u>Menos:</u>						
01.06; Retiro Socio 1	(2.000.000)	(1.670.889) (329.111)		(518.000)	(95.548)	(329.111)
30.06; Retiro Socio 2	(3.000.000)	(3.000.000)			(870.966)	(300.000)
Remanente al 30.09.2018	2.810.000	9.720.000	090.000		2.023.803	970.889
Más: Reajuste junio-Septiembre 1%	228.100	197.200	30.900		20.238	69.709
Remanente al 30.09.2018	3.038.100	9.917.200	120.900		2.044.041	1.040.598
<u>Menos: Devolución de Capital</u>						
Socio 1 \$50.000.000*90% \$45.000.000	(20.734.290)	(3.336.538) (1.588.942)	(308.810)		(839.637)	(336.538)
Monto imputado \$23.038.100*90% \$(20.734.290)						
Monto No imputado..... \$(24.265.710)	(2.303.810)	704.060) (1.287.660)	(312.090)		204.404)	704.060)
Socio 2 \$50.000.000*10% \$ 5.000.000						
Monto imputado \$23.038.100*90% \$(2.303.810)						
Monto No imputado..... \$(2.696.190)						
Subtotal remanente anterior						
<u>Más</u>						
- Crédito por IDPC sobre RLI (20.000.000*27%) Rentas Afectas del Ejercicio	7.171.138	7.171.138		400.000		
- Ajuste a crédito por GR no afecto (\$100.000*0,369863)				(36.986)		
Remanente para el ejercicio siguiente	7.171.138	7.171.138		363.014		

Determinación de la situación tributaria de la devolución de capital

Toda devolución de capital del ejercicio.....50.000.000 * 1,020 \$51.000.000

Menos:

Devolución capital imputada al RAI,..\$20.385.000.-+ \$2.265.000.- \$22.650.000

Devolución de capital imputada al REX, califica como INR...\$ 2.862.000.-+318.000... \$(3.180.000)

Devolución de capital en los términos del artículo 17 N°7 de la LIR..... \$25.170.000

Nota:

- Las devoluciones de capital se imputan a las utilidades acumuladas en el mismo orden en que se efectúa la imputación de retiro, remesas y dividendos
- Se consideró como supuesto que al momento de la devolución de capital no existen utilidades de balance que excedan las tributables

➤ **¿Cuáles son las normas tributarias para un término de giro?**

En el proceso de término de giro, el dar aviso, se inician la fiscalización para determinar, si a dicha fecha aún existen obligaciones tributarias tanto principales o accesorias por cumplir, y una es el cumplimiento de la tributación aplicable a las rentas acumuladas en la empresa al momento del cese de sus actividades. Las normas legales tributarias aplicables a esta materia, esta contenidas en el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, sobre Reforma Tributaria, el cual reemplazó en su totalidad el texto del artículo 38 bis, referido al término del giro de las actividades de la empresa, estableciendo nuevas disposiciones sobre la materia.

TRIBUTACIÓN SOBRE LAS RENTAS O CANTIDADES ACUMULADAS AL TÉRMINO DE GIRO DE LA EMPRESA.

Termino de giro de empresa sujeta a rentas atribuidas, rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el N° 1, del artículo 38 bis de la LIR.

Para establecer las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el N°1, del artículo 38 bis de la LIR, la empresa sujeta al régimen de renta atribuida deberá determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al momento del término de giro, considerando el valor positivo del Capital Propio Tributario (CPT) determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Concepto	Monto
CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro, de las cantidades anotadas en el registro RAP, a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro).	\$ (-)
Incremento por Crédito por IDPC de los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, generado a contar del 1° de enero de 2017 e incorporado en el registro SAC a contar de dicha fecha.	\$ (+)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	\$ (-)

Como se puede apreciar de la determinación anteriormente indicada, lo que se excluye del valor del CPT al término de giro, son las cantidades que conforme a la LIR no deben pagar impuestos. De este modo, la diferencia positiva que arroje esta determinación, corresponderá necesariamente a rentas o cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente.

Ejemplo N°3: Termino de giro de empresa sujeta al régimen de rentas atribuidas, sin rentas acumuladas con anterioridad al 1° de enero del 2017.

ANTECEDENTES

I. “Caminos del Norte Ltda.”, inicio de actividad el 01 enero del año 2012, actividad de transporte de carga por carretera, acogida al régimen de rentas presuntas y que a partir del 1° de enero del 2017, se acoge el régimen de rentas atribuidas, y proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus socios.

II. Fecha de Término de Giro: 30.06.2018

III. De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al SII, la renta será atribuida conforme al siguiente detalle:

- Accionista A; contribuyente del IGC..... 60%
- Accionista B; contribuyente del IGC..... 40%

IV. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentaron actualizado al 30.06.2018.

- | | |
|--------------------------|---------------------|
| - Accionista A | \$60.000.000 |
| - Accionista B | <u>\$40.000.000</u> |
| - Total capital aportado | \$100.000.000 |

V. El control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:

- | | |
|---|--------------|
| - Rentas Atribuidas propias(RAP)..... | \$20.000.000 |
| - Rentas Exentas(REX)..... | \$ 5.000.000 |
| - Saldo acumulado de crédito por IDPC con derecha a devolución(SAC) | \$ 600.000 |

VI. La renta Líquida imponible determinada al 30.06.2018, fue la siguiente:

- | | |
|---|---|
| - Resultado Financiero según Balance..... | \$ 63.099.000 |
| <u>Agregado</u> | |
| 23.03;Multas fiscales, reajustada..... | \$48.100..... 1,040..... \$ 40.024 |
| 30.04;Pago impuesto renta AT.2018, reajustados... | \$6.700.000.... 1,030..... \$ 6.901.000 |
| <u>Deducciones</u> | |
| No hay | |
| Renta Líquida Imponible determinada..... | \$ 70.050.024 |
| Impuesto de primera categoría, tasa 25%..... | \$ 17.512.506 |

VII. Para efecto de determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, se proporciona los siguientes antecedentes:

- Capital Propio Tributario al 30.06.2018..... \$197.449.000

VIII. La VIPC

- Enero – Junio 2018..... 7%
- Marzo – Junio 2018..... 4%
- Abril – junio 2018..... 3%

DESARROLLO

I. Control de rentas empresariales al 30.06.2018

DETALLE	CONTROL	RAP	REX	SAC
				Generados a contar del
				01.01.2017 0,333333
Remanente anterior	\$ 25.000.000	\$ 20.000.000	\$ 5.000.000	\$ 600.000
Más: reajuste al 30.06.2018	\$ 1.750.000	\$ 1.400.000	\$ 350.000	\$ 42.000
Remanente Reajustado	\$ 26.750.000	\$ 21,400.000	\$ 5.350.000	\$ 642.000
Renta Liquida Imponible	\$ 70.050.024	\$ 70.050.024		
Menos:				
Pago Multas fiscales	\$ (50.024)	\$ (50.024)		
Pago impuesto renta AT. 2018	\$ (6.901.000)	\$ (6.901.000)		
Remanentes al termino de giro	\$ 89.849.000	\$ 89.849.000	\$ 5.350.000	\$ 642.000

II. Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al termino de giro:

(+) Capital Propio Tributario al 30.06.2018.....	\$197.449.000
(-) Saldo Final registrado en RAP.....	\$ 84.499.000
(-) Saldo final registrado REX.....	\$ 5.350.000
(-) Capital Aportado, reajustado al 30.06.2018.....	\$100.000.000
(=) Subtotal.....	\$ 7.600.000
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC; \$7.600.000 x 0,333333.....	\$ 642.000
(=) Rentas afectas a impuesto personales al momento del termino de giro.....	\$ 8.242.000

Nota 1: El crédito en el SAC al ser inferior al crédito determinado multiplicado su factor sobre la renta que se atribuye ($\$7.600.000 \times 0,333333 = \$2.533.331$ v/s $\$642.000$), se asigna a cada accionista en la misma proporción que se efectúa la atribución de las rentas.

Nota 2: El N°1 del artículo 38 bis de la LIR., no considera como atribuidas a las rentas exentas del IGC que se encuentren acumuladas en la empresa al momento del termino de giro, por lo tanto, no deben ser consideradas en la progresividad de dicho impuestos, es decir, no deben ser incorporadas en la base imponibles de los accionistas de la empresas que ponen términos a sus actividades. Por las mismas razones expuestas, dichas rentas tampoco deberán ser consideradas por los accionistas que sean contribuyentes del IA.

Termino de giro de empresa sujeta a régimen de imputación parcial de créditos, sobre las rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el N° 1, del artículo 38 bis de la LIR.

Para establecer las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el N°1, del artículo 38 bis de la LIR, la empresa sujeta al régimen de renta atribuida deberá determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al momento del término de giro, considerando el valor positivo del Capital Propio Tributario (CPT) determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Concepto	Monto
CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro).	\$ (-)
100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF, generados a contar del 1° de enero de 2017 e incorporados al registro SAC a contar de dicha fecha.	\$ (+)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	\$ (=)

Como se puede apreciar de la determinación anteriormente indicada, lo que se excluye del valor del CPT al término de giro, son las cantidades que conforme a la LIR no deben pagar impuestos. De este modo, la diferencia positiva que arroje esta determinación, corresponderá necesariamente a rentas o cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente.

Para efectos de determinar el monto de las rentas o cantidades a considerar como retiradas al momento del término de giro, el contribuyente deberá efectuar el cálculo del Capital Propio Tributario. El CPT no es otra cosa que la diferencia entre los activos y pasivos del contribuyente, valorizados tributariamente según lo establecido en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Podríamos decir que el CPT representa el valor tributario de la empresa y de acuerdo a la legislación debe hacerse por el método del activo.

Ejemplo N°4: Termino de giro de empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, sin rentas acumuladas con anterioridad al 1° de enero del 2017.

ANTECEDENTES

I. “Caminos del Norte Ltda.”, inicio de actividad el 01 enero del año 2012, actividad de transporte de carga por carretera, acogida al régimen de rentas presuntas y que a partir del 1° de enero del 2017, se acoge el régimen de rentas atribuidas, y proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus socios.

II. Fecha de Termino de Giro: 30.06.2018

III. De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital y determinaron la participación en las utilidades conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentaron actualizado al 30.06.2018.

- Accionista A.....	160.000 acciones	\$1.000.....	\$160.000.000
- Accionista B.....	40.000 acciones	\$1000.....	<u>\$40.000.000</u>
- Total capital aportado.....			\$200.000.000
- Accionista A;.....			80%
- Accionista B;.....			20%

IV. El control de rentas empresariales acumuladas al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:

- Rentas Afectas IGC o IA(RAI).....	\$ 8.000.000
- Rentas Exentas(REX).....	\$ 5.000.000
- Saldo crédito por IDPC con obligación a restituir(SAC).....	\$ 3.600.000
- Saldo crédito por IDPC sin obligación de restituir(SAC).....	\$ 900.000

V. La renta Liquida imponible determinada al 30.06.2018, fue la siguiente:

- Resultado Financiero según Balance.....	\$ 70.000.000
<u>Agregado</u>	
23.03;Multas fiscales, reajustada.....	\$96.154..... 1,040..... \$ 100.000
30.04;Pago impuesto renta AT.2018, reajustados...	\$7.766.990.... 1,030..... \$ 8.000.000
<u>Deducciones</u>	
No hay	
Renta Liquida Imponible determinada.....	\$ 78.100.000
Impuesto de primera categoría, tasa 27%.....	\$ 21.087.000

VI. Para efecto de determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, se proporciona los siguientes antecedentes:

- Capital Propio Tributario al 30.06.2018.....	\$283.910.000
--	---------------

VII. La VIPC

- Enero – Junio 2018.....	7%
- Marzo – Junio 2018.....	4%
- Abril – junio 2018.....	3%

DESARROLLO

I. Control de rentas empresariales al 30.06.2018

DETALLE	CONTROL	RAI	REX	SAC	
				Generados a contar del 01.01.2017	
				Con restitución	Sin restitución
				0,369863	0,369863
Remanente anterior	\$ 13.000.000	\$8.000.000	\$ 5.000.000	\$ 3.600.000	\$
Más: reajuste al 30.06.2018 7%	\$ 910.000	\$ 560.000	\$ 350.000	\$ 252.000	900.000
					\$ 63.000
Remanente reajustado	\$13.910.000	\$ 8.560.000	\$ 5.350.000	\$ 3.852.000	\$ 963.000
Crédito por IDPC sobre RLI (78.100.000 x 27)				\$ 21.087.000	
Reverso Rentas afectas a remanente	\$ (8.560.000)	\$ (8.560.000)			
Ajuste a crédito por GR no afecto (\$100.000 x 0,369863)				(36.986)	
Remanente al termino de giro	\$ 5.350.000		\$ 5.350.000	\$ 24.902.014	\$ 963.000

II. Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al termino de giro:

(+) Capital Propio Tributario al 30.06.2018.....	\$283.910.000
(-) Saldo final registrado REX.....	\$ 5.350.000
(-) Capital Aportado, reajustado al 30.06.2018.....	\$200.000.000
(=) Subtotal rentas afectas.....	\$ 78.560.000
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC; con restitución.....	\$ 24.902.014
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, sin restitución.....	\$ 963.000
(=) Rentas afectas a impuesto tasa 35% por termino de giro.....	\$ 104.425.014

Nota 1: En el caso que los accionista sean contribuyente del IDPC que determinen sus rentas efectiva de conformidad al artículo 14, letra A) o B), deberán incorporar el impuesto por termino de giro por la sociedad, en la proporción que correspondan, en el registro SAC, a que se refiere la letra d) del N°4, o en el numeral i), de la letra d), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR.

ANÁLISIS DEL SUBTEMA 2

Para nadie resulta extraño que esta situación pueda generar inconvenientes al momento de acreditar el capital ante el Servicio de Impuestos Internos, ya que las acciones de fiscalización de los funcionarios de esa Institución, por lo general se enfocan en analizar y cotejar el Capital aportado mediante Escritura Pública y lo informado por los contribuyentes, cuestión que evidentemente generará inconvenientes operativos a la hora de su acreditación.

No obstante, estimamos que una solución al respecto podría ser capitalizar las utilidades que quedaron retenidas al momento del cambio de Régimen, obviamente cumpliendo los requisitos que el SII ha establecido en la Circular N°37, año 2015 y demás Jurisprudencia Administrativa, de tal manera de equiparar el capital a lo efectivamente aportado más las utilidades no retiradas de la Renta Presunta.

Relacionado con lo anterior, entendemos que esta solución no será del todo simple, tal vez por falta de Instrucciones, por deficiencia en la norma o por desconocimiento de quien ejecute el acto, no obstante estamos convencidos que la Jurisprudencia que hemos citado precedentemente bastará para solucionar este tema operativo.

Respecto de la disminución de capital, es importante dejar en claro que las utilidades acumuladas que vienen del régimen de rentas presuntas, están debidamente acreditadas, y que en la eventualidad que sean retiradas, deben ser consideradas como capital social, no quedando afecta impuestos y bajo ninguna

circunstancia este capital puede ser considerada como otras cantidades las cuales serían afectadas a impuestos. Y Los ingresos y utilidades financieras determinadas bajo el régimen de rentas presuntas, no pueden ser considerada como hechos gravados y formar parte de la base imponible para determinar un impuesto.

Los términos de giros, independiente cual sea su régimen de tributación, y teniendo en cuenta que para determinar si existe utilidades acumulada que aun no han tributado, el capital propio tributario positivo, es un elemento preponderante, ya que si aún, descontando los conceptos, porque son no renta o ya tributaron, su resultado positivo, pagara un impuesto. Por lo tanto, es importante que este capital, este siempre disponible y acreditable frente al SII, y ser utilizado como un descuento cada vez que se presente el hecho de determinar una base imponible para un futuro impuesto. Siendo así, este capital debe ser considerado como efectivamente aportado.

CONCLUSIONES FINALES

A lo largo de esta investigación se ha abordado todo lo relativo a la renta presunta, desde su concepto, pasando por su historia, hasta llegar a su procedimiento y los efectos en la situación tributaria de las utilidades acumuladas en el cambio de régimen de renta presunta a renta efectiva con contabilidad completa. La gran reforma tributaria que se implementó a comienzos del año 2016 y que tiene como propósito a largo plazo eliminar o disminuir la desigualdad social existente en nuestro país. Para todo lo anterior, el legislador creó nuevas normas en materia de renta presunta con el fin de terminar con la elusión y evasión que realizan algunos contribuyentes de gran tamaño. Sin embargo, y como se planteó al comienzo de esta investigación, no sabemos si este régimen de tributación con todas las reformas estructurales que se quieren llevar a cabo, acabara con los problemas que ya enunciamos.

Luego de una amplia investigación que se hizo en esta materia, se obtuvieron grandes resultados.

Primero que todo la presunción de renta ha sido un tema silencioso y poco investigado a lo largo de los años en nuestro país, y de ahí, la exigua información existente en esta área lo que causa extrañeza por la importancia de las temáticas en que se desarrolla (agricultura, transporte y minería). Lo otro, es que de acuerdo a los datos entregados por el SII a la cantidad de contribuyentes que se han acogido a la renta presunta, la variación no es mucha en cuanto al aumento o disminución de personas, pero si van a sufrir alteraciones estos números cuando comiencen a implementarse las disposiciones que trae aparejada la reforma tributaria para este régimen.

La presunción de renta ha recibido una fuerte modificación a toda su estructura, lo que la ha llevado a ser criticada por los distintos sectores de la sociedad de nuestro país. Estas alteraciones que a primera vista son muy positivas, hemos concluido que deben ser mejoradas aún más para evitar las consecuencias negativas para todo el grupo empresarial pequeño que se verán afectados por estas nuevas disposiciones, pero principalmente se ha dejado de lado el tratamiento, en la **situación tributaria de las utilidades acumuladas en un cambio de régimen de renta presunta a renta efectiva con contabilidad completa y sus consecuencias en el capital**, como se dijo, existe muy poca información como instrucciones administrativas al respecto, como también existe escasa literatura que aborden estos temas.

Ahora bien, analizada la Normativa Actual y jurisprudencia administrativa al respecto es factible concluir que todas aquellas ganancias o incrementos de patrimonio que genere la actividad presunta, (Agrícola, Transporte y Minería) se han sometido a un impuesto sustitutivo de Régimen General, en base a una presunción, por tanto han cumplido totalmente su tributación, de tal manera que, el retiro posterior de estas utilidades no deben y no pueden ser gravadas nuevamente, adoptando la calidad de ingresos no constitutivos de renta o de capital, según se trate de un retiro o una capitalización posterior.

Además también la Ley no ha tratado el tema de acreditación de capital en el cambio de régimen de renta presunta a contabilidad completa, lo que puede generar inconvenientes al momento de su acreditación ante el Servicio de Impuestos Internos, ya que las acciones de fiscalización de los funcionarios de esta institución, por lo general se enfocan en analizar y cotejar el Capital Aportado mediante Escritura Pública y lo informado por los contribuyentes, cuestión que efectivamente generara inconvenientes operativos a la hora de su acreditación.

La solución a lo planteado de acuerdo a lo analizado podría ser capitalizar las utilidades que quedaron retenidas al momento del cambio de régimen, equiparando el capital efectivamente aportado más las utilidades o activos no retirados de la renta presunta, y que puede traer consecuencias en un término de giro o disminución de capital; otra indicación es la de realizar una modificación a la Escritura, en relación al capital aportado.

Quedará la inquietud para futuras investigaciones al saber si con esto se resolverá lo planteado. Si bien la mayor dificultad de esta investigación fue conseguir información relevante en esta área, creemos que esta investigación al menos servirá de indicio para otras investigaciones que quieran abordar la problemática que se da en el tránsito de las rentas presuntas a un sistema de renta efectiva con contabilidad completa.

BIBLIOGRAFIA

Ley N° 20.780. Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 20.899. Simplifica el sistema a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Ministerio de Hacienda, 8 de febrero de 2016. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

Ley N° 18.985, Establece normas sobre reforma tributaria. Ministerio de Hacienda, 22 de junio de 1990.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 49, 14 de julio de 2016. Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 37, 28 de mayo de 2015, Instruye sobre el nuevo régimen de tributación en base a renta presunta de los contribuyentes que tengan como actividad la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería y el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 63, 21 de diciembre de 1990, Instrucción respecto de las normas permanentes y transitorias de la Ley N° 18.985, relacionados con los contribuyentes agricultores, mineros y transportistas.

SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 77, 12 de enero de 2018, Aplicación del artículo 17 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), respecto de la diferencia positiva entre activos y pasivos a la que se refiere el N° 7, del artículo 3° de la Ley N° 18.985, de 1990.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 531, 04 de febrero 1993, Alcances sobre la presunción de que los Activos declarados en el balance inicial de los agricultores han sido adquiridos con ingresos que ya tributaron

MINISTERIO DE HACIENDA y CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS (CET), UNIVERSIDAD DE CHILE. Manual Reforma Tributaria. Nuevos Regímenes Tributarios 2016

CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, UNIVERSIDAD DE CHILE (CET), COMPENDIO DE LEYES TRIBUTARIAS AÑO TRIBUTARIO 2016, Javier Jaque López – Luis Ortiz Fuentealba.