



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

## **Parte I**

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

**Alumno: Luciano E. Carvajal Araya  
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 .....	15
e)	Activo Inmovilizado .....	15
f)	Pasivos .....	15
g)	Patrimonio .....	15
h)	Renta .....	15
i)	Ingresos No renta .....	16
j)	Utilidades Acumuladas .....	16
k)	Disminución de Capital .....	16
l)	Termino de Giro .....	16
m)	Renta Efectiva con Contabilidad Completa .....	17
D.	RENTA PRESUNTA .....	18
a)	Contribuyente que puede acogerse a Renta Presunta .....	18
b)	Actividades que pueden acogerse a Renta Presunta .....	18
c)	Requisitos para acogerse y permanecer en el Régimen de Renta Presunta .....	18
d)	Determinación de la Renta Presunta .....	20
e)	Obligaciones de la Renta Presunta .....	22
f)	Otras Disposiciones .....	23
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 .....	25
F.	RENTAS EFECTIVAS CON CONTABILIDAD COMPLETA .....	28
a)	Régimen de Tributación Renta Atribuida Establecido en el Art. A de la LIR .....	28
b)	Régimen Tributación de Renta Semi-Integrado Establecido en el Art. B de la LIR .....	30
G.	NORMATIVA VIGENTE PARA ESTA INVESTIGACION .....	32

<b>III.</b>	<b>DESARROLLO DEL CONTENIDO</b>	<b>35</b>
	<b>a) RESPECTO A LAS UTILIDADES ACUMULADAS Y NO RETIRADAS SE ENTENDERÁN CAPITAL PARA LOS EFECTOS DE LA LIR</b>	<b>35</b>
➤	<b>COMO SE DEFINE LAS UTILIDADES ACUMULADAS Y NO RETIRADAS.</b>	<b>35</b>
➤	<b>COMO SE DEFINE EL CAPITAL</b>	<b>36</b>
➤	<b>COMO SE ENTIENDEN LAS UTILIDADES ACUMULADAS Y NO RETIRADAS EN UN CAMBIO DE REGIMEN EN RENTA PRESUNTA</b>	<b>36</b>
➤	<b>CUAL ES LA NATURALEZA DE LA RENTA PRESUNTA</b>	<b>37</b>
➤	<b>EXISTE LA OBLIGACION DE REALIZAR INVENTARIO EN UN CAMBIO DE REGIMEN DE RENTA PRESUNTA A CONTABILIDAD COMPLETA</b>	<b>37</b>
➤	<b>CONTRIBUYENTES QUE EXPLOTEN BIENES RAICES AGRICOLAS.</b>	<b>39</b>
➤	<b>ANALISIS SUBTEMA 1</b>	<b>43</b>
➤	<b>CONCLUSIONES FINALES.</b>	<b>45</b>
➤	<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>49</b>

# 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.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> 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](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	: Termino 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:<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> [www.rae.es](http://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.

**o) 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.

<b>% participación en una tercera empresa</b>	<b>% de las ventas de esa tercera empresa que van al total de ventas</b>
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<sup>a</sup> 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<sup>a</sup> 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 incumplimiento<sup>3</sup>, sujetos normas comunes de la LIR.

---

<sup>3</sup> 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

- **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 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 presunta<sup>4</sup>**

---

<sup>4</sup> 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 utilidades acumuladas y no retiradas se entenderán Capital para los efectos de la LIR?**

En consideración a lo indicado en el número 7, del artículo 3° de la Ley N° 18.985 de 1990, y Circular N° 37 de 28 de Mayo de 2015; la diferencia positiva que se determine dispuesto por entre los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada, se considerará capital para todos los efectos legales. Si la diferencia es negativa, en ningún caso podrá deducirse en conformidad con el artículo 31, número 3°, de la ley sobre Impuesto a la Renta.

➤ **¿Cómo se define las utilidades acumuladas y no retiradas?**

- Las **Utilidades Acumuladas** son la cantidad de las ganancias netas no pagadas en concepto de dividendos o retiros, 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.

➤ **¿Cómo se define el Capital?**

- De acuerdo a lo establecido por el Servicio de Impuestos Internos, se entiende por capital social la cantidad que por dicho concepto se ha acordado enterar, ya sea a la constitución de la sociedad o como consecuencia de una reforma de estatutos de capital<sup>5</sup>

➤ **¿Cómo se entienden las utilidades acumuladas y no retiradas en un cambio de régimen en Renta Presunta?**

- La diferencia positiva entre activos y pasivos a la que se refiere el N° 7, del artículo 3° de la Ley N° 18.985, aplicable en el caso de los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 1991 y hasta el ejercicio comercial 2015 transitaron desde el régimen de renta presunta al régimen de renta efectiva, determinada según contabilidad completa, así como la que señala la letra h) del número 1, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, aplicable en el caso de los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 2016 transiten desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva según contabilidad completa, tal como indican ambas disposiciones, se considera capital para todos los efectos legales.

---

<sup>5</sup> Definición establecida en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1.290 del 31 de mayo de 2011. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1290.htm>>

➤ **¿Cuál es la naturaleza de la Renta Presunta?**

- Como su nombre lo indica, y teniendo en cuenta la definición de renta, se trata de las presuntas utilidades y beneficios que un contribuyente obtiene de una actividad económica específica.

En otras palabras, se trata de un régimen en el que el Estado presume la renta de los contribuyentes, independientemente de los resultados reales obtenidos en su actividad económica y sin considerar su contabilidad. Muy distinto a la renta efectiva, que hace referencia a las ganancias reales de una determinada explotación.

➤ **¿Existe la obligación de realizar inventario en un cambio de régimen de renta presunta a contabilidad completa?**

- Tales contribuyentes deberán registrar los activos y pasivos en un balance inicial que al efecto deberán confeccionar a contar del 1º de enero del año 2016, o bien, al 1º de enero del año siguiente a aquel en el cual han optado por abandonar el régimen de renta presunta o dejen de cumplir los requisitos para mantenerse en el mismo, según corresponda.



En esta materia, se aplicarán complementariamente y en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones, aquellas contenidas en la Circular N° 63 de 1990 de este Servicio y sus modificaciones, que ilustran sobre la forma en que deben registrarse los activos, pasivos y capital.

En análisis para concluir y ratificar lo desarrollado en la sistematización de la problemática planteada, nos referiremos a la Ley 18.985 del año 1990, donde hace mención que cconforme a lo dispuesto por el número 7, del artículo 3° de la Ley N° 18.985 de 1990, la diferencia entre los activos y pasivos registrados en la forma que indican los números anteriores de este mismo artículo, se considera capital para todos los efectos legales.

Además la Circular N° 37, de 28 Mayo de 2015, establece la obligatoriedad de confeccionar un balance inicial y registros de activos, pasivos y capital.

Cabe destacar que la diferencia positiva que se determine entre el valor de los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada, se considerará capital para todos los efectos tributarios. Si la diferencia resultante es negativa, en ningún caso podrá deducirse como pérdida o gasto en conformidad con el N° 3, del artículo 31 de la LIR.

En lo que dice relación con la determinación del valor tributario de los activos al momento del cambio de régimen, se establece en la Circular N° 37, de 28 Mayo de 2015, lo siguiente para las actividades de Minería, transporte y agrícola:

En esta materia, se aplicarán complementariamente y en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones, aquellas contenidas en la Circular N° 63 de 1990 de este Servicio y sus modificaciones, que ilustran sobre la forma en que deben registrarse los activos, pasivos y capital.

➤ **Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.**

**a) Activos**

**a.1 Terrenos agrícolas.**

La norma considera las siguientes dos posibilidades de valorización de estos bienes en el balance inicial, a elección del contribuyente:

- Valor del avalúo fiscal del bien raíz a la fecha del balance inicial; o
- Valor de adquisición, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al del balance inicial.

**a.2 Otros bienes del activo inmovilizado que no sean terrenos agrícolas.**

Tales bienes se registrarán a su valor de adquisición o construcción, debidamente documentado, y actualizado de acuerdo a la variación del IPC entre el último día del mes anterior al de la adquisición o desembolso y el último día del mes anterior al del balance, deduciendo de tal valor, la depreciación normal que hubiere correspondido de haberse aplicado por el mismo período.

### **a3. Bienes del activo realizable.**

El valor de costo de los bienes del activo realizable se determinará en conformidad con las normas del artículo 30 de la LIR, de acuerdo con la documentación correspondiente, y se actualizará a su costo de reposición según las normas contenidas en el N° 3, del artículo 41 de la LIR.

### **b) Pasivos.**

Las deudas, obligaciones o pasivos en general de estos contribuyentes, deben ser registrados según su monto exigible a la fecha del balance inicial, debidamente actualizados a la misma fecha conforme con las disposiciones establecidas en el artículo 41 de la LIR. Cabe indicar que la norma establece como requisito para el registro de los pasivos, que las deudas u obligaciones se encuentren debidamente documentadas.

### **c) Capital.**

La diferencia positiva que se determine entre el valor de los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada, se considerará capital para todos los efectos tributarios. Si la diferencia resultante es negativa, en ningún caso podrá deducirse como pérdida o gasto en conformidad con el N° 3, del artículo 31 de la LIR.

## **2) Contribuyentes que desarrollen actividades mineras.**

Estos contribuyentes se sujetarán a las mismas reglas de valorización y registro, indicadas, para los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, con las siguientes salvedades:

- La norma de valorización de los terrenos agrícolas indicada en el numeral i), se aplicará respecto de los terrenos no agrícolas de propiedad del contribuyente que hayan sido destinados a su actividad de explotación minera;
- No tienen aplicación en el caso de estos contribuyentes, las normas de valorización de las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él.

## **3) Contribuyentes que desarrollen la actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros.**

Estos contribuyentes se sujetaran a las mismas reglas de valorización y registro, indicadas para los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, con las siguientes salvedades:

- La norma de valorización de los terrenos agrícolas indicada se aplicará respecto de los terrenos no agrícolas de propiedad del contribuyente, que hayan sido destinados a su actividad de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros;
- No tiene aplicación en el caso de estos contribuyentes las normas de valorización de las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él;

- En relación con las normas de valorización y registro establecidas para otros bienes del activo inmovilizado, estos contribuyentes podrán optar por valorar y registrar los vehículos motorizados de transporte terrestre de carga o de pasajeros, al valor corriente en plaza fijado por este Servicio en el ejercicio anterior a aquel en que deban determinar su renta efectiva según contabilidad completa, actualizado por la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la publicación de la lista que contenga dicho valor en el Diario Oficial y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que esa lista haya sido publicada.

Conforme con esta disposición, se presume para todos los efectos tributarios, que los activos incorporados al balance inicial han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de la Ley, bajo el régimen de presunción de rentas. En consecuencia y en base a dicha presunción, los referidos ingresos tienen cumplidas todas sus obligaciones tributarias a la fecha del referido balance inicial.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Fuente ,Circular N° 37 del 28 de Mayo de 2015

## **ANALISIS SUBTEMA 1**

De acuerdo al análisis de la normativa antes mencionada, se puede hacer una determinación de las utilidades acumuladas y no retiradas;

Para lo cual se puede dar una respuesta a través de un análisis, de la Ley 18.985 del año 1990 y Circular N° 37 del año 2015, se puede inferir que la determinación de las utilidades acumuladas y no retiradas, corresponde a la diferencia positiva que se determine entre el valor de los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada, esta se considerará capital para todos los efectos tributarios. Si la diferencia resultante es negativa, en ningún caso podrá deducirse como pérdida o gasto en conformidad con el N° 3, del artículo 31 de la LIR.

Antes de realizar una conclusión relacionada con este subtema denominado “*Utilidades acumuladas y no retiradas se entenderán Capital para los efectos de la LIR*” es indispensable señalar que existen muy pocas instrucciones Administrativas al respecto, como así también existe escasa literatura que aborden estos temas.

Ahora bien, analizada la Normativa Actual y Jurisprudencia Administrativa al respecto, es dable concluir que todas aquellas ganancias o incrementos de patrimonio que genere la actividad presunta – *agrícola, transporte y/o minera* - se han sometido a un impuesto sustitutivo del Régimen General, por tanto han cumplido totalmente su tributación, de tal manera que, el retiro posterior de éstas utilidades no deben y no pueden ser gravadas nuevamente, adoptando la calidad de Ingresos no Renta, o de Capital, según se trate de un retiro o una capitalización posterior.

A modo ilustrativo se da un ejemplo para un cambio de Renta Presunta, de un Transporte terrestre de Carga de pasajeros:

Activo	Valorización	Pasivo	Valorización
(+) Terrenos no Agrícolas destinados al giro de transporte	<ul style="list-style-type: none"> <li>Avalúo Fiscal , o</li> <li>Valor de adquisición Actualizado por ipc ( a elección del contribuyente)</li> </ul>	(+)Pasivo	Las deudas y cuentas por pagar en general deben encontrarse debidamente documentadas y pagado el impuesto de timbres y estampillas (salvo que se trate de operaciones exentas de ITE)
(+) Activos Inmovilizados en general	Valor de adquisición o construcción actualizado por ipc y aplicada la depreciación normal. El valor de adquisición debe estar debidamente documentado	(=) Total Pasivo	Corresponde a la suma de los pasivos valorizados y reajustados de acuerdo a las normas del art.41 de la LIR
(+) Vehículos de transporte de carga o pasajeros	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valor corriente en plaza , o</li> <li>Valor de adquisición o construcción actualizado por ipc y aplicada la depreciación normal. El valor de adquisición debe estar debidamente documentado</li> </ul>	(+) CAPITAL	<b>Diferencia positiva entre el total Activo y el total Pasivo. Será considerado capital para todos los efectos tributarios. Si es negativo, no será deducible como perdida ni gasto.</b>
(+) Activo Realizable en general	Valor de adquisición o fabricación, debidamente documentado, actualizado según su costo de reposición.		
(+) Otros activos no detallados anteriormente	Costo o valor de adquisición corregido de acuerdo al Art .41 de la LIR.		
(=) Total Activo		(=)	Total Pasivo y Patrimonio

**Notas:**

*Se presume que todos los activos incluidos en el inventario inicial fueron adquiridos con ingresos que ya tributaron, por lo que en principio no procedería, por ejemplo, la justificación de inversiones. Sin embargo, conviene tener a la vista el [oficio 531 de 1993](#).*

*El SII puede tasar el valor de los bienes asignado por el contribuyente en el inventario inicial (Art. 64 Código Tributario, en cuyo caso habría que ajustar el valor tributario de los bienes del inventario inicial al valor determinado por el SII.*

*La diferencia positiva que resulta de los activos y pasivos del inventario, contablemente lo trataremos como una capitalización de utilidades*

## **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.

