

Universidad de Concepción
Campus Los Ángeles
Escuela de Ciencias y Tecnología
Departamento de Gestión Empresarial
Carrera Auditoría



Tratamiento Tributario de las Devoluciones de Capital Artículo 17 N° 7 de la LIR con los regímenes 14A y 14B

Seminario presentado a la Carrera de Auditoría de la Universidad de Concepción para optar al grado académico de Licenciado en Contabilidad y Auditoría y al título profesional de Contador Auditor

Autores	Brenda Echeverría Rivera Mercedes Órdenes Aceitón
Profesor Coordinador	Fernán Vásquez González
Profesor Guía	Fernán Vásquez González
Profesor Informante	Alejandro Elgueta Suazo

Los Ángeles, Diciembre 2017

Agradecimientos

Con el presente seminario se concluye una etapa importante de nuestras vidas y no podemos dejar de agradecer en primera instancia a Dios por darnos la oportunidad de estudiar la carrera de Auditoría en la gloriosa Universidad de Concepción y a todas aquellas personas que han sido parte del transcurso de estos años.

En especial agradecemos a los Profesores Paulina Vallejos, Carlos Silva, Sixto Martínez y Jorge Cid por siempre estar dispuestos a ayudarnos, disponer de su tiempo para explicarnos con paciencia cada vez que surgieron consultas, siendo docentes más allá de la sala de clases, haciendo que el paso por la universidad fuera más ameno y encontrando una familia en la carrera de Auditoría, además al profesor Alejandro Elgueta por inspirarse en las clases y no solo hablar temas de teoría o materia de la asignatura, sino que dar un espacio para la reflexión de la vida cotidiana y crear un espíritu de crítica frente a situaciones.

No podemos dejar de mencionar a quien colaboró, aportó y supo guiarnos para la realización de este estudio, entregándonos materiales de información y creando cuestionamientos del tema, gracias Profesor Fernán Vásquez, por todos estos meses de preparación, estando presente en todo momento, destacando su calidad de docente entregando buen contenido teórico en cada asignatura dictada e inclusive resolviendo nuestras dudas en las cuales no era el profesor a cargo, agradecemos por la preocupación que ha demostrado por el rendimiento en las asignaturas de este semestre.

Dedicatorias

Dedicado a Dios y mis padres Arturo y Patricia quienes me dieron la oportunidad de estudiar esta hermosa carrera, a mis hermanas Vanessa y Catalina por su apoyo y cariño incondicional, a mi familia en general por estar presentes demostrando su afecto y preocupación por mí. Además, a mis amigos y compañeros con los cuales compartí y de quienes aprendí durante esta etapa.

¡Gracias! a cada uno por acompañarme y animarme durante estos años.

Brenda Eileen Echeverría Rivera.

Dedicado a mi familia en especial a mis padres quienes me apoyaron durante todo este proceso de estudios dándome apoyo en los instantes que más lo necesitaba. También a todas las personas que conocí durante el paso por la universidad y a mis amigas con las cuales compartí muy buenos momentos.

Y por último pero no menos importante gracias a Dios.

Mercedes Beatriz Órdenes Aceitón.

Índice de contenido

1. Justificación de la investigación	6
1.1 Fundamentación del tema	6
1.3 Objetivos generales y específicos	8
1.4 Limitaciones del alcance del trabajo	9
2. Introducción	10
Capítulo I	12
3. Marco teórico	13
3.1 Definición de capital	13
3.2 Tipos de sociedades en Chile y su capital	17
3.3 Disminución de capital	22
3.3.1 Sociedad colectiva comercial, Sociedad de responsabilidad limitada, Sociedad en comandita y Sociedad por acciones.	22
3.3.2 Empresa individual de responsabilidad limitada.	23
3.3.3 Sociedades anónimas	23
3.4 Procedimientos de disminución de capital	26
3.4.1 Modificación escritura	28
3.4.2 Llenado formulario 3.239	29
3.4.3 Llenado formulario 4.416	29
3.4.4 Anexo Formulario 3239	30
3.4.5 Anexo Formulario 4416	31
3.5 Artículo 17 N°7 LIR	32
Capítulo II	35
4. Devolución de capital Renta Atribuida	36
4.1 Características generales del régimen	36
4.2 Requisitos del régimen	38
4.3 Orden de imputación	43
4.4 Casos prácticos	51
4.4.1 Ejercicio N°1	52
4.4.2 Ejercicio N°2	59
4.4.3 Ejercicio N°3	65
Capítulo III.....	73

5. Devolución de Capital Sistema Semi-Integrado	74
5.1 Características generales del régimen:	74
5.2 Condiciones del régimen:.....	75
5.3 Orden de imputación.....	77
5.4 Casos prácticos.....	85
5.4.1 Ejercicio N°1	86
5.4.2 Ejercicio N°2.....	91
5.4.3 Ejercicio N°3.....	98
6. Conclusiones Generales	103
7. Referencias.	106

Índice de tablas y figuras

Figura 1: Componentes del patrimonio.....	14
Figura 2: Aumento o disminución capital social.....	16
Tabla 1: Comparación tipos de empresa.....	21
Figura 3: Artículos disminución de capital.....	25
Tabla 2: Orden de imputación régimen Renta Atribuida.....	43
Tabla 3: Prototipo de control de registro FUR.....	45
Tabla 4: Orden de imputación régimen Semi-Integrado.....	77
Tabla 5: Cálculo tasa variable.....	83

1. Justificación de la investigación

1.1 Fundamentación del tema

En Chile existe una gran variedad de empresas que son diferenciadas dependiendo del sector económico al que pertenecen y por el tamaño que poseen. Entre dichas empresas podemos encontrar sociedades, las cuales con el pasar del tiempo pueden sufrir modificaciones de intereses que difieren entre los socios, dichas modificaciones se pueden llevar a cabo a través de reorganizaciones empresariales, retiros reinvertidos o devoluciones de sus capitales aportados.

La devolución de capital puede tener su origen en excesos de capital en la empresa respecto de la realidad del negocio particular, cuando ocurre este tipo de decisiones empresariales, necesariamente pueden existir efectos tributarios que involucren una carga tributaria para los dueños de las empresas, incluso cuando sólo están recibiendo de vuelta su capital aportado.

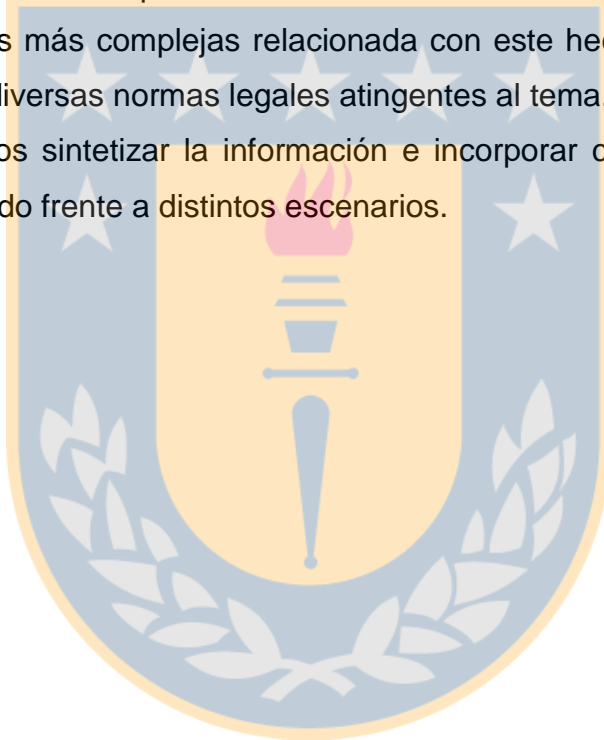
Tales devoluciones según el artículo 17 N° 7 de la LIR se consideran como ingresos no renta, pero solo el capital social y sus reajustes, de esto se desprende una problemática, cuanto será el capital a considerar y su imputación respectiva a los registros correspondientes que se deben llevar según lo dispuestos en los artículos 14A Y 14B de la LIR.

La situación antes planteada sufrió modificaciones a raíz de la última reforma tributaria efectuada en nuestro país por la ley 20.780, con la cual se busca ayudar a una mejor interpretación por parte de los contribuyentes al momento de efectuar una devolución del capital social, estableciendo nuevos procedimientos para la realización de esta acción, considerando la entrada en vigencia de los nuevos regímenes, específicamente, por Rentas Atribuidas y Parcialmente Integrado.

Finalmente, este seminario lo que pretende lograr, además de ser un aporte en esta materia es servir de herramienta y guía para los alumnos en su formación académica y para aquellos profesionales que se ven enfrentados a situaciones de esta índole en el ejercicio de su profesión.

1.2 Metodología de trabajo

La metodología de trabajo a utilizar será el método análisis-síntesis, este método consiste en la separación de las partes de un todo para estudiarlas en forma individual (Análisis), y la reunión racional de elementos dispersos para estudiarlos en su totalidad (Síntesis). Debido a la complejidad y características que presenta el área tributaria respecto a su estudio, utilizar la metodología de análisis-síntesis se presenta como la mejor opción para un desarrollo comprensible y posterior lectura, considerando que esta metodología de trabajo nos permitirá comenzar a analizar hechos puntuales desde una mirada simple para luego poder estudiar situaciones más complejas relacionada con este hecho, llevando a cabo la recopilación de diversas normas legales atinentes al tema. Una vez concretado el análisis podremos sintetizar la información e incorporar casos ilustrativos, los que nos irán situando frente a distintos escenarios.



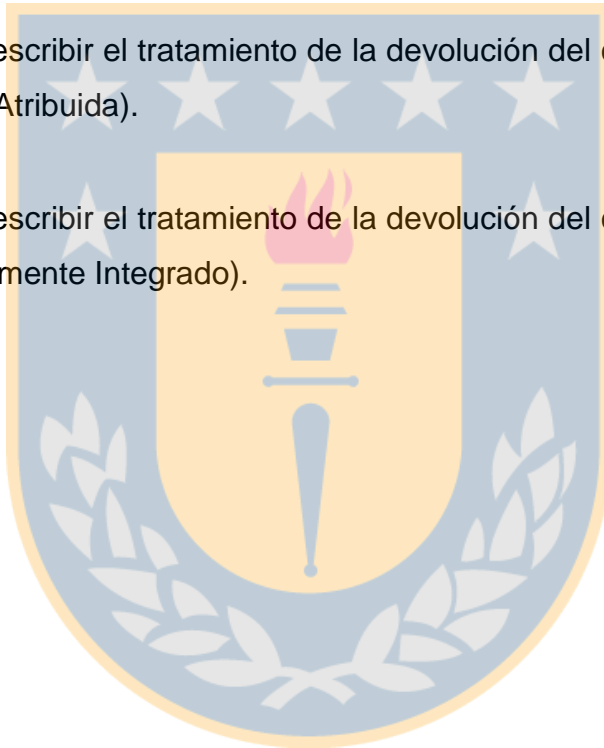
1.3 Objetivos generales y específicos

Objetivo general

- Analizar y presentar situaciones que den lugar a ingresos no constitutivos de renta por devoluciones de capital (artículo 17 N°7).

Objetivos específicos

- Definir el tratamiento legislativo de la devolución de capital.
- Analizar y describir el tratamiento de la devolución del capital según artículo 14A (Renta Atribuida).
- Analizar y describir el tratamiento de la devolución del capital según artículo 14B (Parcialmente Integrado).



1.4 Limitaciones del alcance del trabajo

Señalamos que este estudio y análisis está orientado al artículo 17 de la LIR, el cual trata sobre los ingresos que no constituyen renta, es decir, no deben tributar por devengar o percibir estos ingresos. Dentro de los numerales de este artículo se estipulan distintas situaciones, pero este seminario solo tratará hechos que se desprenden del número 7.

Además solo se tratara la devolución de capital de las siguientes sociedades: sociedad colectiva comercial, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad en comandita, sociedad anónima, empresa individual de responsabilidad limitada y sociedad por acciones.

De acuerdo a lo anterior, se especifica que este seminario tiene por objeto analizar el artículo 17 de la LIR en conjunto con las imputaciones que se deben realizar en la devolución de capital, bajo la normativa de los regímenes de tributación Renta Atribuida y Parcialmente Integrado, dejando fuera otros regímenes que pueda contener la LIR.

El estudio además no contemplará la aplicación del Decreto Ley 825 (Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios), en específico el artículo 8 letra d, en donde los retiros hechos por los dueños son hechos gravados del Impuesto al Valor Agregado.

2. Introducción

El presente trabajo tiene por objetivo evaluar la devolución de capital como ingreso no constitutivo de renta, según artículo 17 N°7 de la Ley sobre Impuestos a la Renta (D.L. 824), estableciendo que estas quedan exentas de tributación, por considerar estos montos con su tributación cumplida.

La característica principal de la disminución de capital es que se considera ingreso no renta, pero sólo hasta concurrencia del monto aportado por el socio y los respectivos reajustes, quedando las utilidades capitalizadas o reinvertidas fuera de este concepto, porque aún no terminan su ciclo de tributación.

Para analizar esta problemática es necesario mencionar como se debe efectuar una disminución de capital en una sociedad, para lo cual en este seminario definiremos que se entiende por capital, tanto de manera contable como tributaria, además presentaremos las distintas sociedades que existen en nuestro país, como se debe enterar el capital en cada una de ellas, su manera de modificar el contrato social en el caso de enfrentarse a una disminución del antes mencionado capital y como da aviso el contribuyente al Servicio de Impuestos Internos sobre la modificación, haciéndose efectiva por medio del llenado de formularios, para lo cual en este estudio se presentará como deben completarse.

Estas consideraciones previas se realizan con el fin de que el lector pueda contextualizarse y comprender que a la disminución de capital le anteceden una serie de procedimientos, para finalmente materializar la disminución planteada en el artículo 17 N° 7 y que ésta sea realmente considerada un ingreso no constitutivo de renta.

En el segundo capítulo se expondrá en profundidad el artículo 17 N° 7 en conjunto con las principales características del régimen de renta atribuida, también se analizará a través de la teoría y casos prácticos distintas situaciones a las cuales se verán enfrentados los socios cuando efectúen una reducción de su capital social, como por ejemplo el orden de imputación de los registros que establece el artículo 14 de la LIR en el N° 5 de la letra A.

En el capítulo tercero se expondrá nuevamente el artículo 17 N° 7 pero esta vez en conjunto con las principales características del régimen parcialmente integrado, también se realizará un análisis tanto teórico como práctico de las situaciones a las cuales se pueden ver enfrentados los socios cuando deciden disminuir su capital social.





3. Marco teórico

3.1 Definición de capital

El capital representa el financiamiento procedente de los aportes realizados por los propietarios a la empresa, otorgando a los socios distintos derechos según su participación y supone una garantía frente a terceros, tales aportes sufren variaciones con el tiempo, siendo un motivo los nuevos aportes en fechas posteriores, como por ejemplo cuando los socios deciden hacer aumentos de capital, ingresos o salidas de nuevos socios.

Es importante considerar lo siguiente, *la ley chilena no exige un capital mínimo para constituir una sociedad, salvo en el caso de algunas sociedades anónimas especiales,¹* como lo son las instituciones bancarias, financieras, administradoras de fondos mutuos o de fondos de inversión.

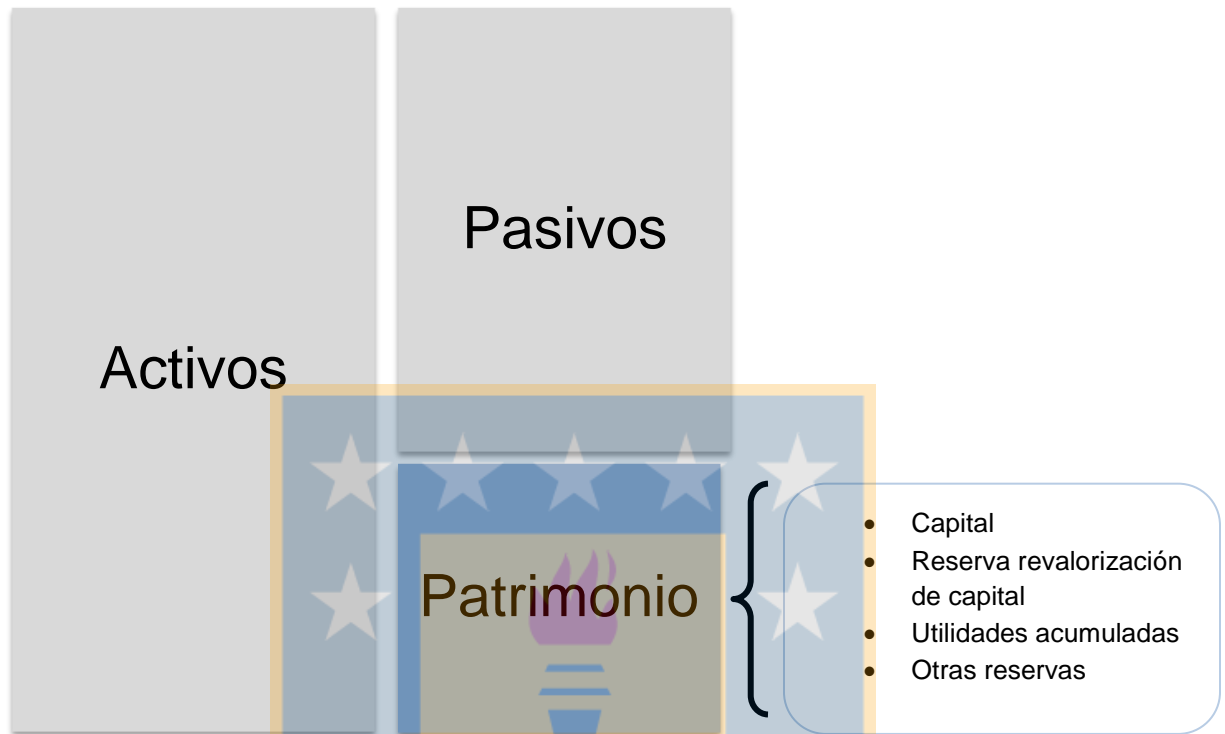
En otro sentido, el capital es un pasivo (deuda) de la sociedad frente a los socios. Cabe distinguir que el patrimonio de la entidad y el capital son conceptos diferentes, siendo patrimonio la diferencia efectiva entre los activos y los pasivos, mientras tanto que el capital solo está conformado por el aporte efectuado por los dueños, para modificar dicho monto, deben seguirse una serie de procedimientos jurídicos.

Además, la cifra de patrimonio también tiene gran relevancia desde una óptica jurídica, puesto que ésta garantiza a los acreedores que cobrarán las deudas que la empresa contrajo con ellos aun en condiciones desfavorables para la entidad, puesto que, el capital se hallará materializado en activos.

¹ SII (2017), http://www.sii.cl/portales/investors/formas_invertir/constituyendo_sociedad.htm

Figura 1

Componentes del patrimonio.



Fuente: Elaboración propia

La figura representa que no todas las partidas que componen el patrimonio son capital, sino que también podemos encontrar otras cuentas, entre las más usadas se observan reserva revalorización de capital, utilidades acumuladas y otras reservas.

Los aportes al capital de la sociedad **deben estar** estipulados en el contrato social, no es necesario que sea pagado inmediatamente, basta solo con la estipulación, el aporte debe ser útil, en relación con el objeto de la sociedad, comerciable y susceptible de apreciación en dinero.

Aquellos aportes que no sean dinero, es decir cuando el socio aporte bienes deben ser susceptibles de valoración pecuniaria, ya que las sumas de estos aportes constituyen el capital social y la cuota del aporte sirve para determinar el derecho social del socio dentro de la sociedad.

La definición de capital depende del ámbito en el cual se está analizando, entre los que podemos encontrar interpretaciones contables y tributarias. Para efectos del presente seminario se hará referencia por capital las presentes definiciones:

3.1.1 Contable

Dentro del Marco Conceptual de las IFRS², el cual entre sus principales propósitos se encuentra ayudar a los usuarios de los estados financieros a interpretar la información contenida en ellos, podemos encontrar la definición de capital desde una mirada contable, en él también se subdivide en un concepto financiero y un concepto físico, *para efectos de este estudio capital se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad. Mantenimiento del capital financiero bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio del mismo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos en ese periodo. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante.*³

3.1.2 Tributario

Desde el ámbito tributario capital social se entiende *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 aumento de capital*⁴

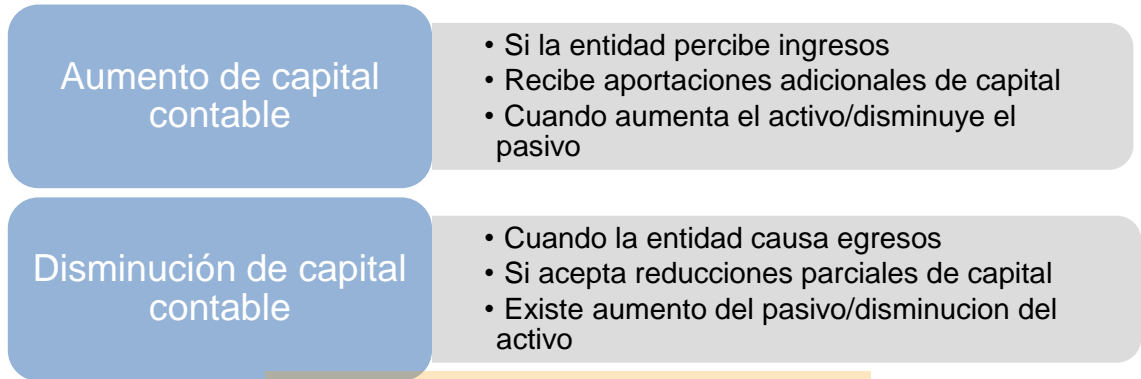
² International Financial Reporting Standards o en español Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

³ IFRS, Marco conceptual (2010)

⁴ SII (2011), <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1290.htm>

Figura 2

Aumento o disminución capital social



Fuente: Elaboración propia

La figura explica las razones por las cuales el capital puede variar, ya sea disminuyendo o aumentando.



3.2 Tipos de sociedades en Chile y su capital

La sociedad es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre si los beneficios que de ello provengan.

En la actualidad, en nuestro país, se han creado distintas maneras de conformar sociedades, entre estas podemos encontrar sociedades de capitales o bien de personas, tales sociedades al ser creadas adquieren una personalidad jurídica distinta de los socios que la componen.

Estas sociedades cuando son de índole comercial se clasifican en:

- ❖ *Sociedad Colectiva Comercial: El contrato de constitución es solemne⁵, se forma y prueba por escritura pública, cuyo extracto se inscribe en el Registro de Comercio. Las menciones esenciales son: el nombre completo de los socios pues es un contrato que se celebra en atención de las personas y el domicilio social pues este determinará la competencia del Conservador de Bienes Raíces, de los Tribunales de Justicia, y la nacionalidad de la sociedad para definir la legislación aplicable. Los socios responden en forma solidaria de las obligaciones sociales contraídas bajo la razón social, es decir, se puede perseguir a cualquier socio para el cumplimiento de una obligación social.*

Capital: Es el monto de los bienes que aporta el socio y este puede ser en dinero efectivo o en bienes distintos de dinero, en este último caso debe señalarse el valor que se les asigna a dichos bienes.

- ❖ *Sociedad de Responsabilidad Limitada: Son sociedades de personas en que los socios responden hasta el monto de sus aportes. La sociedad de responsabilidad limitada sea civil o comercial es siempre solemne, debe constar en escritura pública, cuyo extracto debe inscribirse en el Registro de Comercio y publicarse en el Diario Oficial. Las modificaciones sociales*

⁵ Según el código civil en su artículo 1.443, un contrato es solemne cuando está sujeto a la observancia de ciertas formalidades especiales, de manera que sin ellas no produce ningún efecto civil.

son todos actos que deben cumplir las mismas formalidades de la constitución. En lo no previsto por la ley que trata las sociedades de responsabilidad limitada se rigen supletoriamente por las normas de la sociedad colectiva contempladas en el Código Civil y en el Código de Comercio.

Capital: No se exige un mínimo de capital. El artículo 352 N°4 del código de comercio señala que la escritura social deberá expresar el capital que introduce cada uno de los socios, sea que consista en dinero, en créditos o en cualquier otra clase de bienes; el valor que se asigna a los aportes que consistan en muebles o inmuebles y la forma en que deba hacerse el justiprecio de los mismos aportes, en caso de que no se les haya asignado valor alguno.

- ❖ *Sociedad En Comandita: En este tipo de sociedad existen dos clases de socios: los gestores que son los únicos que tienen la facultad de administración, y los comanditarios que son los socios pasivos o capitalistas. A su vez hay dos tipos de sociedades en comanditas: la sociedad En Comandita Simple, en que los comanditarios tienen derecho en la sociedad como en las sociedades colectivas, y la comandita por acciones en que se emiten acciones que representan los derechos de los socios al igual que en las anónimas.*

Capital: Puede consistir en dinero, en créditos o en cualquier otra clase de bienes; el valor que se asigna a los aportes que consistan en muebles o inmuebles.

- ❖ *Sociedad Anónima: Es definida en la ley, como una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables. La sociedad anónima tiene las mismas características que las otras sociedades: es una persona jurídica, sus socios accionistas aportan dinero o bienes estimados*

en dinero, persigue fines de lucro, las pérdidas las soporta el fondo constituido por los accionistas, pero se distinguen de las demás pues los derechos de los socios están representados por acciones que constan en un título. La administración se efectúa por 2 órganos colegiados la junta de accionistas y el directorio, el cual designa un gerente. Los derechos de los socios son representados en acciones de libre cesibilidad. Estas sociedades son siempre comerciales, aun cuando se formen para fines civiles. La sociedad anónima es de carácter solemne, tanto en su constitución, modificación y disolución, pues se forma y prueba por escritura pública, cuyo extracto se inscribe en el Registro de Comercio y se publica en el Diario Oficial.

Las S.A. pueden ser abiertas o cerradas. Las primeras son aquellas que ofrecen públicamente sus acciones, para lo cual deben inscribirse en el Registro de Valores dentro de los 60 días desde su formación, quedando sujetas a la fiscalización de la SVS. Tratándose de entidades bancarias, éstas son fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras. Las sociedades anónimas cerradas no pueden hacer oferta pública de sus acciones, salvo que se sometan voluntariamente a la fiscalización de la SVS. En cualquier caso, las sociedades anónimas abiertas podrán pasar a ser cerradas por acuerdo de la junta de accionistas, dejando de estar inscritas en el registro de Valores y no quedando sometidas a la Fiscalización de Superintendencia de Valores y Seguros. La ley no exige un capital mínimo para su constitución, salvo en el caso de sociedades anónimas especiales como el caso de los bancos o compañías de seguros.

Capital: Debe ser fijado de manera precisa en los estatutos, según la regla del art. 10 de la ley 18.046, y sólo podrá ser aumentado o disminuido por la reforma de los mismos. Con todo cabe tener presente que la Ley 18.046, no señala un capital mínimo para poder constituir una sociedad anónima, sea está abierta o cerrada, salvo en el caso de sociedades anónimas especiales como el caso de los bancos o compañías de seguros.

- ❖ *Empresa individual de responsabilidad limitada (E.I.R.L.): Son personas jurídicas, con patrimonio propio, distinto al del titular, siempre de carácter comercial y están sometidas a las normas del Código de Comercio cualquiera que sea su objeto; pudiendo realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, excepto las reservadas por la ley a las sociedades anónimas (Art. 2° Ley N° 19.857).*

Capital: Es el monto de los bienes que le transfiere el constituyente y este puede ser en dinero efectivo o en bienes distintos de dinero, en este último caso debe señalarse el valor que se les asigna a dichos bienes.

- ❖ *Sociedad por acciones (SpA): Es una persona jurídica creada por una o más personas y cuya participación en el capital son representadas por acciones. Entre sus características principales, una sociedad por acciones o SpA puede tener uno o más accionistas, por lo que no existe la necesidad de conseguir un socio para iniciar la sociedad, además su forma de administración es muy simple, ya que no está obligada a tener un directorio para su creación, pueden administrarla el o los socios o designar a un tercero. Los socios pueden ceder libremente sus acciones y la responsabilidad está restringida al capital aportado. Otra característica importante es que la sociedad puede tener más de un objeto, es decir puede dedicarse a varias actividades económicas.*

*Capital: Debe ser fijado de manera precisa en el estatuto y estará dividido en un número determinado de acciones nominativas.*⁶

Todos los aportes efectuados por los socios para la conformación de la sociedad se entienden que ya han terminado su tributación, por este motivo cuando se decide devolver el capital al socio, según el artículo 17 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta, se debe considerar como ingreso no constitutivo de renta, quedando libre de tributación. Existen ciertas excepciones, como lo son los retiros reinvertidos, este tema se profundizará en las siguientes páginas.

⁶ SII (2017), http://www.sii.cl/portales/investors/formas_invertir/constituyendo_sociedad.htm

Tabla 1

Comparación tipos de empresas.



3.3 Disminución de capital

Una disminución de capital, como en párrafos anteriores se ha comentado, se producen por diferentes factores, como retiros reinvertidos o devoluciones de capitales aportados, estas situaciones son posibles de encontrar en todas las entidades estudiadas en el presente seminario y la principal diferencia que se produce es a la hora de enfrentar la reducción, presentándose distintas maneras de afrontar la problemática, dependiendo de la legislación que las regula, a continuación se describen los procedimientos a realizar según la naturaleza de la empresa:

3.3.1 Sociedad colectiva comercial, Sociedad de responsabilidad limitada, Sociedad en comandita y Sociedad por acciones.

La reducción del capital de estas sociedades, para ser llevada a cabo y que produzca sus efectos, debe tener una aceptación de la mayoría establecida en el estatuto de la sociedad, a falta de pronunciación de tal mayoría, se requiere del voto unánime de los socios. Ante tal acontecimiento el Código de Comercio en sus artículos 350, 352 y 354 regula este hecho.

El artículo 350 determina que el retiro de un socio y en general toda reforma, ampliación o modificación del contrato, deben ser reducidas a escritura pública con las solemnidades indicadas en el artículo 354, dicho artículo establece que un extracto de la escritura social deberá inscribirse en el registro de comercio correspondiente al domicilio de la sociedad. La inscripción deberá hacerse antes de expirar los sesenta días siguientes a la fecha de la escritura social. Dentro de este extracto tenemos menciones esenciales dadas por el artículo 352, siendo la más destacable para este estudio lo correspondiente al número 4° *“El capital que introduce cada uno de los socios, sea que consista en dinero, en créditos o en cualquiera otra clase de bienes; el valor que se asigne a los aportes que consistan en muebles o en inmuebles; y la forma en que deba hacerse el justiprecio de los mismos aportes en caso que no se les haya asignado valor alguno.”*

3.3.2 Empresa individual de responsabilidad limitada

En base a la ley 19.857 que regula la empresa individual de responsabilidad limitada, en su artículo 3° establece que la constitución de estas empresas se hará por escritura pública, que se inscribirá y publicará con los arreglos dados en los artículos 4° y 5°. El N° 4 en su letra c) indica que la escritura debe contener al menos el monto del capital que se transfiere a la empresa, si se aporta en dinero o en especies y, en este último caso, el valor que les asigna; mientras que en su N° 5 señala que un extracto de la escritura pública se inscribirá en el registro de comercio del domicilio de la empresa y se publicará en el Diario Oficial, dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la escritura y por último el artículo 6° trata la modificación, la cual deberá observar las solemnidades del artículo 3°, por lo tanto si el capital sufre alguna alteración, se tiene un plazo de 60 días contados desde la fecha de modificación de la escritura para su publicación.

3.3.3 Sociedades anónimas

Según lo dispuesto en la ley que trata las sociedades anónimas (Ley 18.046), para la realización de una disminución del capital social se debe producir una reforma en los estatutos de la sociedad, siendo adoptado dicho acuerdo por la mayoría indicada en el artículo 67 de la ley, en el cual se establece que se requerirá del voto conforme de las dos terceras partes de las acciones emitidas con derecho a voto.

No obstante, no podrá proceder la disminución y llevarse a efecto, sino transcurridos treinta días desde la fecha de publicación en el Diario Oficial del extracto de la respectiva modificación. Dentro de los 10 días siguientes a la publicación referida anteriormente, deberá publicarse además un aviso destacado en un diario de circulación nacional y en el sitio en Internet de las sociedades anónimas abiertas, en el que se informe de la disminución de capital y de su monto.⁷

⁷ Según ley 18.046 en su artículo n°28.

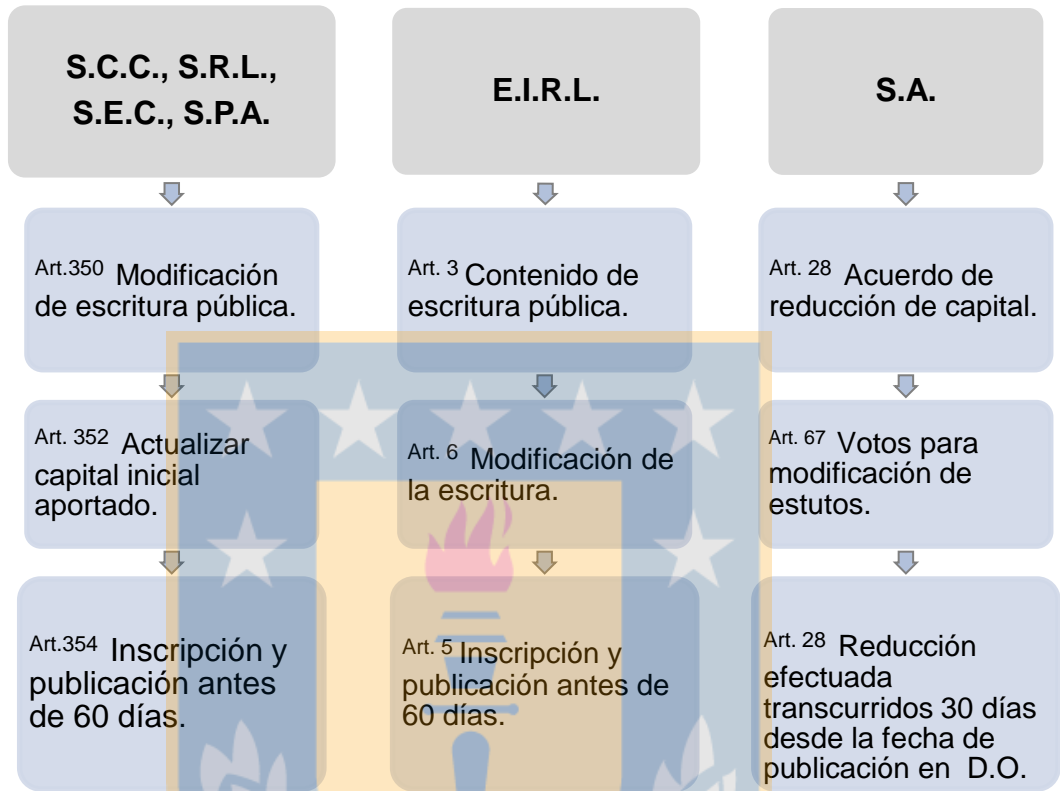
Sin perjuicio de lo anterior, si el directorio distribuye en forma proporcional la revalorización del capital propio entre las cuentas del capital pagado, las de utilidades retenidas y otras cuentas representativas del patrimonio, posteriormente la junta ordinaria de accionistas someterá el balance del ejercicio bajo análisis. Una vez aprobado el balance, se debe expresar el nuevo valor del capital y de las acciones resultantes de tal valorización, entendiéndose por lo antes señalado, como una modificación de pleno derecho.

Cada vez que se produzca una disminución de capital, el directorio o el gerente general de la sociedad deberán dejar constancia de ella, por escritura pública, anotada al margen de la inscripción social, dentro de los 60 días siguientes a la ocurrencia del hecho que la motiva.



Figura 3

Artículos disminución de capital



Fuente: Elaboración propia

Primera columna son las sociedades que se encuentran reguladas por el código de comercio, artículos 350, 352 y 354.

Segunda columna es la empresa individual de responsabilidad limitada la cual se encuentra contenida en la ley 19.857.

Tercera columna trata sobre sociedades anónimas, la cual es tratada por la ley 18.046.

3.4 Procedimientos de disminución de capital

En este sentido, los procedimientos a efectuar por todas estas empresas ante una disminución de capital el Servicio de Impuestos Internos, a través de la circular 46, establece lo siguiente: *“Es aplicable en la especie la norma del inciso final del artículo 69° del Código Tributario, que dispone que no podrá efectuarse disminución de capital de las sociedades sin autorización previa del Servicio; trámite que deberá efectuarse conforme a las instrucciones de la Circular N° 17, del año 1995.”*⁸

De acuerdo al código tributario el SII es el organismo encargado de dar la autorización para realizar la reducción de capital, siendo guía la Circular 17 de los procedimientos a seguir, a través del formulario 3.239, "Formulario de Modificación Actualización de la Información".

Para el llenado del formulario 3.239, cuando se produce alguna variación en el capital social, se debe rellenar detallando tanto el capital enterado, el capital por enterar y la suma de ambos, además, si ocurre el retiro de un socio o cambio en su participación en el capital o utilidades, dichas situaciones se informarán al servicio a través del formulario 4.416.

Ambos formularios (3.239 y 4.416) constan de un original y una copia, archivando la original en la Dirección Regional o Unidad y la copia quedando en manos del contribuyente con la respectiva firma y timbre, junto con los antecedentes que se presentaron para la acreditación de la modificación, los que de igual forma deben estar debidamente timbrados.

⁸ SII, Circular N° 46 (2008)

A continuación, se presenta un ejemplo y se anexan formularios 3.239 y 4.416.

Ejemplo 1

Modificación de escritura y llenado de formulario 3.239 y 4.416.

La Sociedad Seminaristas Ltda. Inicia actividades con fecha 25 de marzo del 2010, con la participación de tres socios, socio A, socio B y socio C, los cuales aportan \$25.000.000 cada uno, en bienes y dinero efectivo, para la conformación de su capital social.

Con fecha 01 de septiembre del 2017 el socio C decide retirarse, llevándose el capital aportado y, además, los otros dos socios acuerdan disminuir el capital social, por un monto de \$12.000.000, el cual será asignado a los respectivos socios de acuerdo a su porcentaje de participación social.

Con la salida del socio C, la sociedad presenta distinto porcentaje de participación que, al inicio del negocio, quedando cada socio con una participación del 50% respectivamente.

Registros contables:

- ❖ Retiro del Socio C de la sociedad produce una disminución en el capital y se materializa retirando en dinero en efectivo y bienes.

----- X -----		
Capital socio C	25.000.000	
Banco		10.000.000
Vehículos		15.000.000

- ❖ Socios A y B deciden disminuir el capital aportado y retiran mercaderías.

----- X -----		
Capital socio A	6.000.000	
Capital socio B	6.000.000	
Existencias		12.000.000

3.4.1 Modificación escrita

A continuación, se presentan los procedimientos a efectuar para hacer efectiva la disminución del capital social y retiro del socio C:

- ❖ A través de una escritura de modificación de sociedad, en primer lugar, se pone en razón existencia de la escritura de la conformación de la sociedad, con todos los antecedentes esenciales, que esta contiene. Luego se debe dejar constancia que por medio de este instrumento los socios modifican el capital de la empresa y el retiro del socio C con su capital aportado. Todas las modificaciones deben plasmarse en la nueva escritura, indicando en las cláusulas la forma en que se llevaran a cabo. Además, el extracto debe ser inscrito en el registro de comercio y publicado antes de los 60 días, desde la fecha de la escritura de modificación.

Prototipo de cláusulas a usar:

“SEGUNDO: Por medio de este instrumento, el compareciente viene a modificar el capital de la empresa, disminuyéndolo en la forma que se indica en las siguientes cláusulas tercera y cuarta de este instrumento.

TERCERO: El capital actual de la empresa, en conformidad a la cláusula_____de su estatuto, es la suma de_____pesos que el compareciente pagó en su totalidad.

CUARTO: Por el presente instrumento, el compareciente viene en disminuir el capital de la empresa de_____pesos a_____pesos; disminución que se hará efectiva una vez cumplidas las formalidades legales.

QUINTO: En virtud de lo señalado en este instrumento y la disminución del capital de la empresa efectuado en la cláusula anterior, se modifica y sustituye la cláusula_____del estatuto de la empresa por la siguiente nueva cláusula: El capital de la empresa será la suma de_____pesos que el compareciente pagó con anterioridad a este acto.”

3.4.2 Llenado formulario 3.239

Marcar en el tipo de modificación “disminución de capital” y completar identificación del contribuyente.

Sii online www.sii.cl
Facilitando el cumplimiento tributario

Formulario de Modificación y Actualización de la Información
(LLENAR A MÁQUINA CON LETRA IMPRENTA) - USE CALCO

F 3239

ROL ÚNICO TRIBUTARIO

ORIGINAL: SII

TIPO DE MODIFICACIÓN (MARQUE CON UNA "X")

RAZÓN SOCIAL	NÚMERO DE CÉDULAS RUT (3,6,9,...)	SUCURSALES	REPRESENTANTES	FUSIÓN SOCIEDAD	TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD
DOMICILIO	E-MAIL	DOMICILIO POSTAL DOM. URBANO PARA NOTIF.	AUMENTO DE CAPITAL	ABSORCIÓN DE SOCIEDADES	DIVISIÓN DE SOCIEDADES
GIRO	ART. 14 TER LIR	SOCIOS	DISMINUCIÓN DE CAPITAL <input checked="" type="checkbox"/>	APORTE ACTIVO Y PASIVO A OTRA SOC.	CONVERSIÓN PERSONA EN SOCIED.

IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

RAZÓN SOCIAL ACTUAL O APELLIDO PATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRES
--	------------------	---------

Avisar detallando el nuevo capital que conforma la sociedad, producto de su modificación.

CAMBIOS DEL CAPITAL DECLARADO	miles \$	No de repertorio	XXXXXXXXXX
NUEVO CAPITAL DECLARADO ENTERADO	38.000.000	Notaría	XXXXXXXX
NUEVO CAPITAL DECLARADO POR ENTERAR		Fecha	01/09/2017
NUEVO CAPITAL TOTAL DECLARADO	38.000.000		

Para detallar cambios en la estructura de los socios o de su porcentaje de participación en el capital y/o las utilidades, utilice el Formulario anexo 4416.

3.4.3 Llenado formulario 4.416

Informar socio retirado con su debido porcentaje y nuevos porcentajes de participación de los demás socios.

NOMINA DE SOCIOS (MARQUE EN TIPO SEGUN N: SOCIO NUEVO, R: SOCIO RETIRADO, C: CAMBIO EN PORCENTAJES DE PARTICIPACION)

RAZON SOCIAL/ AP. PATERNO	AP. MATERNO	NOMBRES	RUT O CEDULA NACIONAL DE IDENTIDAD	TIPO			PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN (%)	
				N	R	C	CAPITAL	UTILIDADES
Socio A				N	R	<input checked="" type="checkbox"/>	50,00	
Socio B				N	R	<input checked="" type="checkbox"/>	50,00	
Socio C				N	<input checked="" type="checkbox"/>	C	33,30	
				N	R	C		

3.4.4 Anexo Formulario 3239



3.4.5 Anexo Formulario 4416



3.5 Artículo 17 N°7 LIR

Anteriormente fue dado a conocer el concepto de capital, visto desde una perspectiva financiera y a la vez tributaria, en conjunto con los tipos de sociedades y empresas individuales existentes en Chile, definiendo sus características y tomando como principal objeto de análisis dicho capital.

Adicional a las especificaciones se presenta, como situación posible, la modificación de capital que nace a raíz del retiro de un socio o la disminución de dicho capital, explicando procedimientos a seguir según las normas legales y formularios a llenar para poner en constancia al servicio de impuestos internos.

Se ha entregado tal información con el objetivo de contextualizar y llegar a la situación planteada por el artículo 17 N°7 de la ley sobre impuestos a la renta, el artículo antes mencionado establece lo siguiente:

“Artículo 17°.- *No constituye renta:*

7°. - Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos, efectuados en conformidad con esta ley o con leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de esta ley. Las sumas retiradas, remesadas o distribuidas por estos conceptos se imputarán y afectarán con los Impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda, en la forma dispuesta en el artículo 14, imputándose en último término el capital social y sus reajustes, sólo hasta concurrencia del monto aportado por el propietario, socio o accionista receptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que antecede a aquél en que ocurrieron y el mes anterior al de la devolución.

Cualquier retiro, remesa, distribución o devolución de cantidades que excedan de los conceptos señalados precedentemente se gravarán con los impuestos de esta ley, conforme a las reglas generales.”⁹

Respecto a lo planteado en la LIR, el propósito del legislador de dejar como un ingreso no constitutivo de renta la devolución del capital, es que este ingreso no vuelva a tributar, puesto que se supone que estos montos al ser aportados a la sociedad ya tienen su tributación cumplida (IDPC e IGC¹⁰).

También existe la posibilidad que el capital aportado aún no se encuentre con su tributación finalizada, esto producto de que antes de la reforma tributaria en su artículo 14 letra A N° 2 la LIR establecía lo siguiente “*Las rentas o cantidades que retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, no se gravarán con los Impuestos Global Complementario o Adicional mientras no sean retiradas de la empresa que la recibe*”, la ley permitía la reinversión de utilidades, las cuales podían ser aportadas como capital en nuevas sociedades, suspendiendo su tributación hasta el retiro de tales, con la ley 20.780 se regula esta situación y actualmente las empresas deben mantener un registro llamado FUR¹¹, el cual contiene las cantidades de las utilidades reinvertidas, cuando la sociedad decide realizar una disminución al capital social, debe en primer lugar imputarse al registro FUR, cabe precisar que a este registro se imputa sólo hasta aquella parte de la devolución de capital correspondiente a los inversionistas que hubieren financiado su inversión con retiros reinvertidos, de esta manera estas utilidades terminan con su tributación.

Además, el artículo establece que la forma de retirar, remesar o distribuir estas devoluciones se harán de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14, imputándose en último caso el capital social y sus reajustes.

⁹ Según lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta, D.L. 824 (2017)

¹⁰ IDPC: Impuesto de Primera Categoría; IGC: Impuesto Global Complementario.

¹¹ FUR: Fondo de Utilidades Reinvertidas.

El artículo 14 de la LIR en su número 5, letra A dispone que los retiros se imputarán a los registros comenzando por:

- ❖ RAP: Rentas Atribuidas Propias.
- ❖ FUF: Fondo de Utilidades Financieras (diferencia entre depreciación normal y acelerada, DDNA).
- ❖ REX: Rentas Exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta.

Finalmente, la imputación se realizará al capital social.

De igual forma el artículo 14 de la LIR en su número 3, letra B dispone que los retiros se imputaran a los registros comenzando por:

- ❖ RAI: Rentas Afectas a Impuestos.
- ❖ FUF: Fondo de Utilidades Financieras (diferencia entre depreciación normal y acelerada, DDNA).
- ❖ REX: Rentas Exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta.

También la imputación se realizará en última instancia al capital social.

Estas maneras de imputar el capital social al momento de una devolución, se profundizarán y analizarán en los capítulos siguientes, aportando casos prácticos y planteando situaciones en las cuales el orden antes mencionado pueda verse alterado.



4. Devolución de capital Renta Atribuida

En el artículo 14 de la ley sobre impuestos a la renta se establecen dos regímenes de tributación el 14A sistema de rentas atribuidas y el 14B parcialmente integrado, ambos regímenes resuelven la problemática de cómo se transfieren los ingresos de la empresa al respectivo socio, presentándose como objeto de estudio de este capítulo el régimen de renta atribuida (14A) y la relación que existe con el artículo 17 N° 7 con respecto al orden de imputación de los registros al momento de materializarse una devolución de capital en una empresa que se encuentre tributando bajo este régimen.

4.1 Características generales del régimen

La Ley de Impuesto a la Renta define renta atribuida como *“aquella que, para efectos tributarios, corresponda 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 los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda.”*¹²

Por lo tanto de la definición antes dada se puede desprender que el nombre de este sistema de tributación hace referencia al fin que tiene, el cual busca atribuirle a los dueños tanto las rentas obtenidas en la propia empresa como las que se generaron por el concepto de participación en otras, tributando en el mismo año en el cual se obtienen, con los Impuestos de Primera Categoría (tasa 25%) y Global Complementario o Adicional; independiente que los flujos de las

¹² Según lo dispuesto en el Artículo N°2, D.L. 824 (2017)

mencionadas rentas se genere en los años siguientes, la atribución de las rentas al propietario, socio, accionista o comunero siempre debe efectuarse al término del año comercial.

El artículo 14 letra A en su número 3 dispone como se deberán atribuir las utilidades a los socios, propietarios, accionistas o comuneros:

En primer lugar, en la forma en que estos hayan acordado repartir sus utilidades, lo cual debe estipularse ya sea en el contrato social, los estatutos o escritura pública, además se deberá informar al SII de esta situación, en el caso de no hacerlo las utilidades se deberán repartir en proporción a la participación en el capital que posea cada socio o accionista de la siguiente manera:

- ❖ Capital enterado: en proporción a la participación que posean sobre el monto total.
- ❖ Capital no enterado completamente: la atribución será considerando solo la parte efectivamente pagada y a los socios que hayan suscrito y pagado el capital.
- ❖ Capital sin enterar: la atribución será de acuerdo al capital suscrito.
- ❖ Empresarios Individuales, Empresarios Individuales de Responsabilidad Limitada y Establecimientos Permanentes la renta deberá ser atribuida en su totalidad a los empresarios o contribuyentes.
- ❖ Comuneros en proporción a su cuota o parte que posean del bien que se trate.

Este sistema de tributación permite que el contribuyente a quien se la ha atribuido la renta pueda usar como crédito en su totalidad (100%) el Impuesto de Primera Categoría pagado, siempre y cuando las cantidades provengan de empresas que tributen bajo este régimen, en el caso contrario, al derivar las rentas del parcialmente integrado se debe restituir un 35% del IDPC pagado.

4.2 Requisitos del régimen

Este régimen no es de carácter general por lo tanto para acogerse a él se debe cumplir con ciertos requisitos que establece la ley:

- ❖ Las sociedades deben estar conformadas por personas naturales con domicilio o residencia en Chile (IGC) o sin domicilio y residencia en Chile (IA).
- ❖ Organizadas jurídicamente como Empresario Individual, Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, Comunidades, Sociedades por Acciones y Sociedades de Personas, excluyéndose de poder ejercer esta opción las Sociedades en Comanditas por Acciones y las Sociedades Anónimas.
- ❖ En base a 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.”*¹³

El contribuyente debe permanecer en este régimen por al menos 5 años consecutivos, sin embargo, al incumplir los requisitos ya sea de tipo jurídico (ya no se es una Empresa Individual, Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, Comunidad, Sociedad por Acciones, Establecimiento Permanente o Sociedad de Personas) o composición societaria, los socios pierden la calidad de personas naturales, deberá hacer abandono de él.

Cuando se produce un incumplimiento de tipo jurídico el contribuyente se incorporará al sistema parcialmente-integrado a contar del 1 de Enero del año comercial en el cual se deja cumplir el requisito y tendrá que dar aviso al SII entre el 1 de Enero y 30 de Abril del año comercial siguiente.

¹³ SII (2017), http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_c.htm

En cambio cuando el incumplimiento es por composición societaria deberá incorporarse al régimen 14B a partir del 1 de Enero del año comercial siguiente y avisar al SII entre el 1 de Enero y 30 de Abril del año en que se incorpora a este régimen.

Este sistema de tributación maneja registros con el fin de mantener un control correcto de las rentas, para evitar que se vuelva a tributar cuando se proceda a distribuir o retirar los montos, debiendo confeccionarlos al 31 de diciembre de cada año.

En seguida se presentan y definen los registros:

RAP: Se debe registrar el saldo positivo de la RLI determinada al término del ejercicio, debiendo rebajarse las cantidades que corresponden a los conceptos que hace referencia el inciso segundo del artículo 21 de la LIR¹⁴, pudiendo incluso después de esto quedar el registro con un saldo negativo, también es importante considerar que los retiros o dividendos distribuidos que se imputen a este registro se considerarán como un ingreso no constitutivo de renta, de esta forma, los contribuyentes que perciben tales distribuciones, no se afectarán con IDPC, IGC o IA.

FUF/DDNA: Se deberá llevar un control de la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, el cálculo de esta diferencia debe ser determinada por cada activo. Al momento de efectuar retiros con cargo a este registro estos verán afectados por IGC o IA según corresponda.

¹⁴ "No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el Impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo, el impuesto establecido en el número 2, del artículo 38 bis y el impuesto territorial, todos ellos pagados; (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley, y (iv) las partidas a que se refiere el número 12° del artículo 31 y las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidas como gasto."

REX: Se anotarán las rentas exentas de IGC o IA y además los INR percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibida a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa, en las que podemos encontrar:

- ❖ Rentas exentas de Global Complementario y/o Adicional.
- ❖ Ingresos no renta.
- ❖ Otras rentas percibidas, que provengan del artículo 14 ter letra A)¹⁵ o 14 letra C números 1 y 2.¹⁶
- ❖ Rentas provenientes del registro RAP.

SAC: En este registro se controlarán los créditos que se generen por el pago del Impuesto de Primera Categoría y por impuestos de rentas de fuente extranjera, creando una diferenciación entre los que den derecho a devolución y los que no. Adicionalmente se registrarán los créditos por IDPC que provengan de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016. Cabe precisar que no formará parte de este registro SAC el crédito IDPC ni por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera.

Este control de rentas empresariales fue implementado por la reforma tributaria que sufrió nuestro país, el cual cambió algunos aspectos tales como la manera en que el propietario se hacía acreedor de las utilidades que generaba la empresa, ya que antes estas se traspasaban al socio a través de los retiros que el efectuaba y mientras no realizara retiros las utilidades quedaban acumuladas en la empresa dando origen al registro FUT¹⁷, el SII instruyó en la circular N°49 de 2016 que los contribuyentes sujetos al IDPC que determinen sus rentas efectivas en base a un balance general según contabilidad completa, deberán determinar al 31 de diciembre de 2016 e informar mediante declaración jurada los saldos que registre el FUT incluyendo el crédito e incremento de IDPC que corresponde sobre estas

¹⁵ Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez.

¹⁶ Contribuyentes afectos al IDPC que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre contabilidad completa.

¹⁷ F.U.T.: Fondo de Utilidad Tributaria.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

utilidades y el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales, a partir del 01 de Enero del 2017 este registro se llamará Saldo Total Utilidades Tributarias (STUT) al cual deberán imputarse los retiros efectuados una vez agotados todos los otros registros (RAP, FUF, REX) los que tendrán derecho al crédito por IDPC generado, también se debe informar el saldo del FUR y el crédito e incremento por IDPC que corresponda sobre dichas utilidades.

El fin de informar estos saldos es permitir el correcto uso de los créditos que se deben utilizar al momento de retirar cantidades que se encuentren anotadas en estos registros para lo cual se debe calcular una tasa efectiva (TEF).

Para mayor comprensión a continuación se presenta un ejemplo relacionado con el cálculo de la TEF:

Detalle	Control	Impuesto	Utilidades netas 24%	Utilidades netas 22,5%	Crédito
			0,315789	0,290322	
Remanente FUT al 31.12.2016	3.062.500	562.500	1.500.000	1.000.000	764.006

Detalle	SAC Acumulado hasta el 31.12.2016	STUT
Remanentes	764.006	3.062.500

$$\frac{\text{STC}^{18}}{\text{STUT (neto)}} = \frac{764.006}{2.500.000} \times 100 = 30,56024\%$$

Factor: 0,305602.

¹⁸ S.T.C.: Saldo Total de Crédito.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

Para determinar la tasa de crédito solo se debe considerar las utilidades netas acumuladas en el STUT, excluyendo el Impuesto de Primera Categoría, esta tasa será usada cuando el contribuyente no ejerció la opción de pagar el Impuesto Sustitutivo.

Para aquellos contribuyentes afectos a Impuesto Global Complementario (IGC) o del Impuesto Adicional (IA), existe un régimen opcional y transitorio para la declaración y el pago del impuesto, ya sea por el monto total o parcial sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, según corresponda.

Esta opción de Impuesto Sustitutivo dada por el Servicio de Impuestos Internos se encuentra contenida en la LIR e interpretada por la circular N°17 de 2016¹⁹ estableciendo que durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril del año 2017, pueden aplicar el impuesto con una tasa general de 32%, ejerciendo la opción declarando y pagando el impuesto a través del formulario 50.

En consecuencia el pago del Impuesto Sustitutivo genera que estas utilidades queden en el registro FUNT y a partir del 01 de Enero del 2017 se incorporarán al control de rentas REX, alterando el orden de imputación establecido por el artículo 14 de la LIR del N° 5 de la letra A, porque cuando se trate de una devolución de capital deberá imputarse el monto al FUR en caso de presentar saldos y luego al REX que esté constituido por FUNT, pero cuando los socios acuerdan realizar retiros estos pueden rebajarse en primera instancia de este registro obviando el orden establecido en la LIR y quedando exento de IGC o IA.

La situación antes descrita será analizada a través de un caso práctico en el siguiente capítulo, bajo las condiciones del régimen semi-integrado.

¹⁹ SII, Circular N°17 (2016)

4.3 Orden de imputación

Conforme a lo dispuesto en la LIR las devoluciones realizadas por el concepto de capital y sus respectivos reajustes son ingresos que no constituyen renta, quedando exento del pago de Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda. Para tales efectos se debe contar con que tal suma no corresponda a utilidades capitalizadas, las que aún no cuentan con su tributación cumplida a diferencia del capital social aportado.

Lo expuesto anteriormente crea la base del orden en el cual estos registros deben ser imputados para la realización del retiro del capital, quedando en último término el capital social y sus reajustes, tal orden se encuentra dispuesto en el artículo 14 N°5 letra A, del cual se hace referencia en el artículo 17.

A continuación, se expone un cuadro resumen del orden en el cual deben imputarse los registros ya mencionados, el cual se encuentra en la circular 49 del año 2016 emitida por el SII.

Tabla 2

Orden de imputación régimen Renta Atribuida.

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°	Registro de Rentas Atribuidas Propias (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°	Fondo de Utilidades Financieras (FUF)	Cantidades correspondientes a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal.	Afectas a IGC o IA

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

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 constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA.
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.	No afectas a IGC o IA.
5°	Cantidades acumuladas que exceden los registros FUR, RAP, FUF y REX	<p>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.</p> <p>En esta situación se encuentran las utilidades de balance o financieras retenidas al término del ejercicio del año de la devolución, que excedan de las cantidades mencionadas en los registros anteriores.</p>	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.

Fuente: SII, Circular N°49, 2016

1º Orden de Imputación FUR

De acuerdo al cuadro resumen la imputación del monto de la devolución de capital se realiza en primer término al fondo de utilidades reinvertidas, el cual contiene el registro de utilidades que pagaron IDPC en la empresa en que se generaron y posteriormente se utilizaron para la inversión en otra entidad formando parte del capital. Con esta figura no se completa el ciclo de tributación, faltando ser gravadas por impuestos finales, sin embargo, estas rentas pueden estar afectas, no afectas o exentas de IGC o IA, por lo cual depende de cada situación en particular si es que el monto imputado será gravado, si estas utilidades generaron algún crédito en la empresa desde la cual se reinvirtieron este se puede utilizar al momento en el cual el socio es gravado con sus impuestos finales, por lo tanto la empresa en la que se realizó la inversión debe mantener un registro de estas cantidades como también la individualización del socio que efectuó su aporte mediante esta figura.

Tabla 3

Prototipo de control de registro FUR.

Detalle	Control	Rentas afectas a IGC y/o IA	Ingresos no constitutivos de renta	Crédito por IDPC	Incremento por IDPC
Remanente anterior <u>Mas:</u>					
Remanentes al 31.12.XX					

Fuente: Elaboración propia

La tabla presenta un prototipo a utilizar para mantener un adecuado control de la inversión realizada mediante FUR.

Cabe mencionar que solo el socio que realizó el aporte de capital con FUR debe hacer la imputación a este registro. Por consiguiente, no debería afectar la devolución de capital de los demás socios, pero según los antecedentes dados y por el estudio que ha abarcado este seminario, planteamos la siguiente situación en la cual si se ven afectados los socios:

Como antecedente se tiene que el socio A aportó capital con utilidades reinvertidas y los otros con rentas que ya tienen su tributación cumplida, es por esto que cuando se realiza la devolución del capital el socio A debe retirar desde el registro FUR, en cambio los demás socios de los registros siguientes, distribuyendo los montos desde la RAP en proporción que represente el retiro sobre el total de ellos, hasta hacer cero este registro y continuando con el siguiente, en consecuencia el socio A no sería participe de los saldos de dichos registros si es que su monto a retirar está totalmente cubierto por lo acumulado en el FUR. Paralelamente los otros socios tendrían más dinero disponible de la RAP y como ya sabemos este monto ya tributó, así que se produce una ventaja para los socios cuando determinen su tributación personal y así sucederá cada vez que se impute a un registro libre de tributación, en cambio cuando es un registro que debe tributar esta figura no es beneficiosa.

2º Orden de Imputación RAP

Prosigue la imputación a la RAP, la cual se caracteriza por ser un registro que al 31/12 de cada año tributa por vía de atribución a los socios con IGC o IA, por lo tanto, los montos retirados desde este registro quedan exentos de algún pago de impuesto.

3º Orden de Imputación FUF

Situación contraria sucede con el registro FUF/DDAN, la LIR acepta como gasto la depreciación normal, sin embargo, da la opción de usar la depreciación acelerada. Originándose así el FUF/DDAN por la mayor depreciación aplicada a los bienes del activo fijo por sobre la depreciación normal, generando una diferencia que aún no ha tributado y por ende si el monto devuelto se imputa a él se grava con Global Complementario o Adicional según corresponda.

4º Orden de Imputación REX

El siguiente registro a imputar es el REX, el cual puede contener ingresos que están exentos de IGC, pero afectas a IA, ingresos no constitutivos de rentas por lo tanto no gravados por impuestos finales y otras rentas que pagaron impuesto sustitutivo, cuando se hizo el pago de este impuesto se puede imputar en el orden que los socios estimen pertinente sin obedecer la lógica normal de la imputación.

5º Orden de Imputación Cantidades acumuladas que exceden los registros

En quinto lugar, se presenta un punto relevante en este estudio las utilidades de balance, que son generadas por partidas reconocidas como utilidades porque normativas contables lo determinan así, como por ejemplo las IFRS, en cambio la norma tributaria no las admite por no representar por sí solas sumas susceptibles de ser retiradas o distribuidas, algunos ejemplos que pueden originar estas diferencias:

- ❖ Derechos.
- ❖ Utilidades financieras producto del reconocimiento de participaciones en empresas relacionadas.
- ❖ Plusvalía.
- ❖ Revalorizaciones financieras de los bienes del activo.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

Ejemplo: Se presenta un balance bajo norma contable y en paralelo tributaria para observar de manera práctica la disparidad antes mencionada:

	<u>Contable</u>	<u>Tributaria</u>
Estado de Situación Financiera		
Activos		
Activos corrientes		
Efectivo y Equivalentes al Efectivo	35.891.938	43.891.938
Otros activos financieros corrientes	8.000.000	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar corrientes	44.015.937	44.015.937
Inventarios	54.329.640	54.329.640
Activos biológicos corrientes	<u>14.303.269</u>	<u>14.303.269</u>
Activos corrientes totales	<u>156.540.784</u>	<u>156.540.784</u>
Activos no corrientes		
Propiedades, Planta y Equipo	101.444.800	96.444.800
Total de activos no corrientes	<u>101.444.800</u>	<u>96.444.800</u>
Total de activos	<u>257.985.584</u>	<u>252.985.584</u>
Patrimonio y pasivos		
Pasivos		
Pasivos corrientes		
Otros pasivos financieros corrientes	2.500.000	2.500.000
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	<u>158.194.873</u>	<u>158.194.873</u>
Pasivos corrientes totales	<u>160.694.873</u>	<u>160.694.873</u>
Pasivos no corrientes		
Otros pasivos financieros no corrientes	20.148.200	20.148.200
Total de pasivos no corrientes	<u>20.148.200</u>	<u>20.148.200</u>
Total pasivos	<u>180.843.073</u>	<u>180.843.073</u>
Patrimonio		
Capital emitido	35.000.000	35.000.000
Utilidades acumuladas	<u>19.471.500</u>	<u>14.471.500</u>
Otras reservas	33.800.000	33.800.000
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora	88.271.500	88.271.500
Patrimonio total	<u>88.271.500</u>	<u>88.271.500</u>
Total de patrimonio y pasivos	<u>269.114.573</u>	<u>264.114.573</u>

Fuente: Elaboración propia

El balance representa las diferencias que se pueden producir al contabilizar bajo la normativa contable y la tributaria, para este caso la cuenta en la cual existe una disparidad es Propiedades, Planta y Equipo las cuales al producirse la venta generan distintos montos al reconocer la utilidad, porque se encuentran contabilizados por un lado a valor de tasación (contablemente) y por otro al costo corregido (tributariamente).

Como se presentó en la figura 1 “*Componentes del patrimonio*” este puede contener no solo el capital aportado a la empresa, sino que también utilidades acumuladas, en esta cuenta podemos encontrar las utilidades de balance que pueden presentar diferencias con las tributarias a esto hace referencia la circular N°49 cuando habla de cantidades acumuladas en las empresas que excedan las rentas o cantidades anotadas en los registros anteriores (FUR, RAP, FUF, REX), en caso de que la devolución de capital se vea imputada a este registro se deberá pagar Impuesto Global Complementario o Adicional el que no gozara de ningún crédito puesto que estas utilidades no han pagado IDPC.

6º Orden de Imputación Capital social y sus reajustes

Siguiendo el orden dado por el legislador viene la imputación al capital social y sus reajustes, los que corresponden al monto aportado reajustado por la variación del IPC. El valor a considerar como capital se encuentra definido en el capítulo anterior, en la sección 3.2 “Tipos de sociedades en Chile y su capital”.

En este punto se materializa lo que dispone el art. 17 N° 7 y las cantidades imputadas en esta circunstancia quedan libres del pago de Impuesto Global Complementario o Adicional, cumpliéndose por consiguiente que la devolución de capital sea un ingreso no constitutivo de renta.

7º Orden de Imputación Otras cantidades

En caso de que el monto de devolución excede aún a los registros señalados se imputa a la categoría de “Otras cantidades”, las que son contiene incrementos de patrimonios clasificados en el artículo 20 N° 5 de la LIR, siendo *“todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas.”*²⁰ La devolución imputada a este registro queda afecta a IDPC e IGC o AI.

En conclusión, el orden de imputación puede variar con la existencia de cantidades en el registro FUR y cuando en el REX el monto haya pagado impuesto sustitutivo, además lo que condiciona si un ingreso está afecto o no a los impuestos finales depende del registro al cual se está imputando y el tipo de renta de ese registro si es que existieran varias, tal como sucede en los controles FUR y REX. Finalmente, se puede apreciar que el beneficio de considerar estas devoluciones exentas de tributación del art. 17 N° 7 de la LIR se materializa una vez que se imputan al capital social, debiendo pasar previamente por todos los otros registros (FUR, RAP, FUF y REX), haciendo cero cada uno de ellos y tributando cuando corresponda. Adicionalmente se debe tener en consideración que “La imputación de la devolución de capital y sus reajustes, a las cantidades que correspondan de acuerdo a lo señalado, se efectuará al término del ejercicio respectivo en que se efectúe la devolución de capital, considerando el saldo de dichas sumas a esa fecha, una vez descontados los retiros, remesas o distribuciones que deban imputarse en el ejercicio” Circular 49.²¹

²⁰ S.I.I., Ley Sobre Impuesto a la Renta (2016).

²¹ SII, Circular N°49 (2016).

4.4 Casos prácticos

A continuación, se exponen ejemplos prácticos que se encuentran contenidos en el libro “Ejercicios prácticos de los nuevos registros en los sistemas de régimen renta atribuida y semi-integrado” de Vicente Salort, que nos permitirán utilizar los conceptos y materias tratadas, creando distintos escenarios para la aplicación de la normativa legal vigente.

En primera instancia se analizará una situación que nos sitúa frente al caso particular de una empresa que se encuentra realizando una reducción de su capital en el segundo semestre del año 2018. Dicha empresa sólo cuenta con saldos en los registros del nuevo sistema, tanto en la RAP como en el REX y su capital no está constituido por aportes realizados en FUR.

Como segundo ejemplo se presenta una devolución de capital de una empresa que inició sus actividades antes del 31.12.2016 y cuenta con saldos positivos en su registro FUT y por el cual no se efectuó pago de impuesto sustitutivo.

Por último, un caso de autoría propia de una empresa que posea entre sus registros utilidades reinvertidas, es decir con FUR, con el fin de estudiar cómo se ve alterado el orden de imputación de los registros correspondientes a este régimen.

4.4.1 Ejercicio N°1

Devoluciones de capital en el ejercicio comercial 2018, en el caso de un contribuyente con inicios de actividades a partir del 01.01.2017 y sujeto al régimen de renta atribuida, con utilidades financieras iguales a las tributarias.

Antecedentes:

a.- Sociedad Ltda., sujeta al régimen de renta atribuida, constituida por dos socios personas naturales, contribuyentes del Impuesto Global Complementario.

b.- Renta es atribuida, conforme al siguiente detalle:

Socio A 90%
Socio B 10%

c.- Los socios de la empresa aportaron y pagaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017:

Socio A \$ 90.000.000
Socio B \$ 10.000.000
 \$ 100.000.000

d.- 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

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

e.- De acuerdo a los registros contables del 15.06.2018 los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio, a valor histórico, fueron los siguientes:

Socio A \$ 2.000.000
Socio B \$ 3.000.000

f.- Con fecha 20.09.2018. La sociedad efectúa devolución de capital que 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, y fue oportunamente informada al SII:

Monto de la devolución capital \$ 50.000.000

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

Marzo – Diciembre	5%
Abril – Diciembre	4,5%
Junio – Diciembre	3%
Septiembre – Diciembre	2%
Anual	6%

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

Desarrollo:

1.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta al 31.12.2018.

Resultado financiero según balance		\$ 12.000.000
<u>Agregados:</u>		\$ 7.800.000
20-03 Multas fiscales, reajustadas: \$ 95.238 x 1,050	\$ 100.000	
30-04 Pago Impuesto de Primera Categoría A.T. 2018: \$ 2.583.732 x 1,045 (no provisionado año anterior)	\$ 2.700.000	
Provisión impuesto renta	\$ 5.000.000	
Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018		\$ 20.000.000

Impuesto de Primera Categoría: \$ 20.000.000 x 25%	\$ 5.000.000
--	--------------

Determinación de la Renta Atribuida Propia			
Socios.	% Atribución renta	Rentas at. Propias	Crédito IDPC
Socio Nº 1	90%	\$ 18.000.000	\$ 4.500.000
Socio Nº 2	10%	\$ 2.000.000	\$ 500.000
Totales	100%	\$20.000.000	\$ 5.000.000

El primer cálculo es la determinación de la RLI del año comercial, para posteriormente atribuirla a los socios en razón del aporte realizado en el capital de la sociedad o el porcentaje de participación en las utilidades estipulado en la escritura social. La RLI definida del estudio son \$ 50.000.000 y su Impuesto de Primera Categoría es de \$ 5.000.000, atribuyéndose para el socio 1 \$ 18.000.000 de utilidad que se incorporan a la base imponible del Impuesto Global Complementario con un crédito de Primera Categoría de \$ 4.500.000 en contra del impuesto respectivo y para el socio 2 \$ 2.000.000 y \$ 500.000 de crédito.

Una característica importante de régimen 14 A es que la imputación de la reducción del capital se confecciona al término del ejercicio respectivo en que se efectúa la devolución, preliminarmente reajustando el monto por la variación del IPC desde la fecha en la cual se realizó el retiro hasta diciembre, así como se aprecia en el caso planteado, donde la devolución se concretó el 15 de junio del 2018 y las imputaciones a los registros el 31.12.2018. De igual manera los retiros realizados en el periodo en conjunto con el capital de la sociedad se ajustan desde la fecha en que se retiraron o fueron aportados hasta diciembre.

Luego se procede a efectuar los registros reajustando los remanentes al 31.12.2018 e incorporando a la RAP la renta líquida imponible, deduciendo las multas y el pago del IDPC del año tributario 2018 con posterioridad.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

2.- Control de las rentas empresariales al 31.12.2018:

Detalle	Control	Rentas atribuidas propias (RAP)	REX
			INR
Remanente del ejercicio anterior	13.000.000	10.000.000	3.000.000
<u>Más:</u> Reajuste anual 6%	780.000	600.000	180.000
Remanente al 31-12-2018	13.780.000	10.600.000	3.180.000
Renta Líquida Imponible 31-12-2018	20.000.000	20.000.000	
<u>Menos:</u>			
Pagos multas fiscales	(100.000)	(100.000)	
Pago IDPC A.T. 2018	(2.700.000)	(2.700.000)	
Subtotal N°1	30.980.000	27.800.000	3.180.000
<u>Menos:</u>			
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
<u>Menos:</u>			
<u>Devolución capital Socio 1:</u>			
\$ 50.000.000 * 1,020			
\$ 51.000.000 * 90% \$ 45.900.000			
Monto imputado			
\$ 25.830.000* 90% <u>-\$ 23.247.000</u>	(23.247.000)	(20.385.000)	(2.862.000)
Monto no imputado \$ 22.653.000			
<u>Devolución capital Socio 2:</u>			
\$ 51.000.000 * 10% \$ 5.100.000			
Monto imputado			
\$ 25.830.000 * 10% <u>-\$ 2.583.000</u>	(2.583.000)	(2.265.000)	(318.000)
Monto no imputado \$ 2.517.000			
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

A la cantidad obtenida (\$ 27.800.000) se le disminuyen los retiros de los socios, imputándose a las rentas atribuidas propias, llegando al subtotal que utilizaremos para hacer la devolución del capital.

En proporción a los retiros efectuados por los socios se asignan las cantidades a retirar de los registros RAP y REX (hasta hacer cero los registros). Una vez agotados los montos del control de rentas llegamos a concretar la devolución del capital la cual en primera instancia era de \$50.000.000, de los cuales solo \$25.170.000 finalmente llegaron a constituir un ingreso no renta de acuerdo al artículo 17 N° 7.

3.- Situación tributaria de los retiros efectivos del ejercicio:

Retiros socio 1: Imputado al registro RAP; calificado como ingresos no renta, reajustados	\$ 2.060.000
Retiros socio 2: Imputado al registro RAP; calificado como ingresos no renta, reajustados	\$ 3.090.000

4.- Determinación de la situación tributaria de la devolución de capital:

Total devolución de capital del ejercicio \$ 50.000.000 x 1,020	\$ 51.000.000
<u>Menos:</u>	
Devolución capital imputado al RAP, calificado como ingresos no renta: \$ 20.385.000 + \$ 2.265.000	(\$ 22.650.000)
Devolución capital imputado al REX, calificado como ingresos no renta: \$ 2.862.000 + \$ 381.000	(\$ 3.180.000)
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la Ley de la Renta	\$ 25.170.000

Con estas cantidades se aprecia la diferencia que se produce entre la contabilidad y la norma tributaria, disminuyendo en la contabilidad como en la escritura pública el capital por \$50.000.000, en cambio tributariamente solo se devolvió \$25.170.000 del capital aportado.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

Situación tributaria de la devolución al Socio 1:

Devolución capital imputado al RAP, calificado como ingresos no renta	\$ 20.385.000
Devolución capital imputado al REX, calificado como ingresos no renta	\$ 2.862.000
Devolución calificada como Ingreso No Renta (el artículo 17 N° 7)	\$ 22.653.000
Total	\$ 45.900.000

Situación tributaria de la devolución al Socio 2:

Devolución capital imputado al RAP, calificado como ingresos no renta	\$ 2.265.000
Devolución capital imputado al REX, calificado como ingresos no renta	\$ 318.000
Devolución calificada como Ingreso No Renta (el artículo 17 N° 7)	\$ 2.517.000
Total	\$ 5.100.000

²²

La situación de los socios para el año tributario 2019 en vista de los antecedentes presentados será que no deberán pagar impuestos por la devolución de capital efectuada porque la imputación de esta se realizó a los registros RAP y REX y en última instancia al capital propiamente tal, al existir ausencia de cantidades acumuladas en FUR, FUF/DDAN y utilidades acumuladas que excedan a los registros.

No obstante, quedarán gravadas con IGC las utilidades que se les deba atribuir por el ejercicio comercial 2018, las cuales llevarán su correspondiente Crédito de Primera Categoría pagado.

²² Vicente Salort, Ejercicios prácticos de los nuevos registros en los sistemas de régimen renta atribuida y semi integrado (2017).

4.4.2 Ejercicio N°2

Devolución de capital en el ejercicio comercial 2017, cuando el contribuyente posee un FUT positivo al 31.12.2016, sin utilidades de balance:

Antecedentes:

a.- Sociedad por Acciones (SpA) sujeta al régimen de renta atribuida, constituida por tres accionistas, todas personas naturales y contribuyentes del Impuesto Global Complementario.

b.- Renta atribuida informada al SII:

Accionista 1	30%
Accionista 2	30%
Accionista 3	40%

c.- Los accionistas aportaron y pagaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017:

Accionista 1	\$ 60.000.000
Accionista 2	\$ 60.000.000
Accionista 3	<u>\$ 80.000.000</u>
	<u>\$ 200.000.000</u>

d.- Libro FUT al 31.12.2016

Detalle	Control	IDPC año 2016	Utilidades netas c/credito 24% (0,315789)	Crédito IDPC	Incremento por IDPC
Saldo FUT	\$182.901.370	\$42.950.850	\$139.950.520	\$44.194.835	\$44.194.835

e.- La SpA distribuye dividendos con fecha 15.06.2017 por un monto nominal de \$60.000.000, el cual se distribuirá a los accionistas de acuerdo al número de acciones suscritas y pagadas al 31.12.2017.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

f.- Con fecha 24.09.2017 la Sociedad efectúa modificación de la escritura pública por la devolución de capital a los socios por un monto total de 90.000.000, el que se distribuye en relación a la participación que cada socio tiene sobre dicho capital:

Accionista 1	\$ 27.000.000
Accionista 2	\$ 27.000.000
Accionista 3	<u>\$ 36.000.000</u>
	<u>\$ 90.000.000</u>

g.- El impuesto de Primera Categoría correspondiente al año tributario 2017, fue pagado en el mes de Abril de 2017.

h.- VIPC del ejercicio (supuesto):

Abril – Diciembre	4,5%
Junio – Diciembre	3%
Septiembre – Diciembre	2%
Anual	6%

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

Desarrollo:

1.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta al 31.12.2017

Resultado financiero según balance \$ 76.650.000

Agregados:

Provisión impuesto renta \$ 25.550.000

R.L.I. \$ 102.200.000

Impuesto de Primera Categoría (25%) \$ 25.550.000

En primer lugar, se debe determinar la RLI del período de acuerdo a la normativa legal vigente, para lo cual se agrega la Provisión del Impuesto Renta, puesto que la LIR permite la deducción como gastos de los impuestos de leyes chilenas en cuanto se relacionen con el giro de la empresa, siempre que no sean los establecidos por la misma ley, por consiguiente, esta provisión debe agregarse.

2.- Determinación de la renta atribuida propia correspondiente a los accionistas:

Accionistas	Porcentaje de atribución de renta	Rentas atribuidas propias	Crédito IDPC
Accionista N° 1	30%	\$ 30.660.000	\$ 7.665.000
Accionista N° 2	30%	\$ 30.660.000	\$ 7.665.000
Accionista N° 3	40%	\$ 40.880.000	\$ 10.220.000
Totales	100%	\$ 102.200.000	\$ 25.550.000

De acuerdo a los antecedentes del caso se informó al SII la participación en las utilidades de cada uno de los accionistas, que en esta situación en particular coincide con la participación en el capital, por lo tanto, la renta se atribuye un 30% para los accionistas 1 y 2 y para el accionista 3 un 40%.

3.- Determinación de la tasa de crédito SAC hasta el 31.12.2016:

$$\frac{\text{STC}}{\text{STUT}} = \frac{44.194.835}{139.950.520} \times 100 = 31,5789\% \text{ TEF}^{23}$$

Factor: 0,315789

Cuando se procede a imputar al saldo acumulado en el STUT, puesto que los valores que se encuentran en este registro se derivan del FUT por lo tanto no tienen su tributación cumplida y deben ser retiradas con su correspondiente crédito de primera categoría se hace necesario determinar la tasa efectiva de crédito (TEF).

En este ejemplo en el numerador debe ir el Saldo Total de Crédito que posee la empresa acumulada a la fecha y en el denominador el Saldo Total de Utilidades Tributarias, excluyendo el Impuesto de Primera Categoría quedando así un STUT neto.

El factor obtenido es 0,315789 el cual al multiplicar los \$51.400.000 (monto que no fue imputado a RAP, por lo tanto, corresponde rebajar de STUT) se obtiene \$16.231.555, esta cifra representa el crédito que se llevarán los retiros y los accionistas podrán utilizar rebajando su Impuesto Global Complementario o Adicional.

²³ TEF: Tasa Efectiva de Crédito.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

4.- Control de las rentas al 31.12.2017:

Detalle	Control	R.A.P.	S.A.C. al 31.12.2016	STUT
Remanente			44.194.835	182.901.370
Reajuste 6%			2.651.690	10.974.082
Remanente actualizado			46.846.525	193.875.452
Más: R.L.I.	102.200.000	102.200.000		
Menos:				
15.06 Dividendos distribuidos 60.000.000x1,030=\$61.800.000 Accionista 1 \$ 18.540.000 Accionista 2 \$ 18.540.000 Accionista 3 \$ 24.720.000	(61.800.00)	(61.800.00)		
Pago IDPC AT 2017 42.950.850x1,045=\$44.833.638				(44.833.638)
Subtotal	40.400.000	40.400.000	46.846.525	148.991.814
Menos:				
24.09 Devolución de capital 90.000.000x1,020=\$91.800.000 (-) RAP = <u>-\$40.400.000</u> = \$51.400.000 Acc. 1 \$12.120.000 (RAP) \$15.420.000(STUT) Acc. 2 \$12.120.000 (RAP) \$15.420.000(STUT) Acc. 3 \$16.160.000 (RAP) \$20.560.000(STUT)	(40.400.000)	(40.400.000)	(16.231.555)	(51.400.000)
Remanente ejercicio siguiente	-	-	30.614.970	97.591.814

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

Luego se puede observar el cuadro de control de rentas, el que como ya se mencionó anteriormente debe ser confeccionado al 31 de Diciembre de cada año, una vez actualizado en remanente e incorporada la RLI de este período, hay que rebajar los dividendos distribuidos durante el año actualizados, el impuesto pagado generado en el año comercial 2016 debe rebajarse del saldo acumulado en el STUT ya que pertenece a rentas generadas antes del 31.12.2016 y en última instancia se debe imputar la devolución de capital.

4.- Situación tributaria de los Accionistas (IGC).

Accionista N° 1 y N°2	
Renta atribuida (30%)	\$ 30.660.000
Devolución de Capital (STUT)	<u>\$ 15.420.000</u>
Total de rentas afectas a IGC	\$ 46.080.000
Crédito IDPC Renta Atribuida (25%)	\$ 7.665.000
Crédito IDPC (S.A.C.)	<u>\$ 4.869.467</u>
Total créditos IDPC, con derecho a devolución	\$ 12.534.467
Devolución de Capital (RAP)	\$ 12.120.000
Dividendos	<u>\$ 18.540.000</u>
Total INR	\$ 30.660.000
Accionista N° 3:	
Renta atribuida (40%)	\$ 40.880.000
Devolución de Capital (STUT)	<u>\$ 20.560.000</u>
Total de renta afectas a IGC	\$61.440.000
Crédito IDPC Renta Atribuida (25%)	\$ 10.220.000
Crédito IDPC (S.A.C.)	<u>\$ 6.492.622</u>
Total créditos IDPC, con derecho a devolución	\$ 16.712.622
Devolución de Capital (RAP)	\$16.160.000
Dividendos	<u>\$24.720.000</u>
Total INR	\$40.880.000

Por último, se puede apreciar la situación tributaria de cada accionista y la influencia que tuvo en esta el hecho de realizar una devolución de capital, en donde los accionistas debieron pagar IGC por sus rentas atribuidas del período y además por el monto de devolución de capital que no fue imputado a RAP.

4.4.3 Ejercicio N°3

Devolución de capital, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida, que mantiene utilidades acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017 con utilidades reinvertidas, y utilidades financieras iguales a las tributarias.

Antecedentes:

a.- La sociedad Atribuida LTDA., acogida al régimen de renta atribuida, desde el 1° de enero del 2017, realiza una modificación a la escritura social y el 30 de junio del 2018 hará una devolución de capital a sus socios.

b.- Capital social aportado actualizado a la fecha del 31 de diciembre del 2018:

Socio A	\$ 12.000.000
Socio B	\$ 12.000.000
Socio C	<u>\$ 26.000.000</u>
	<u>\$ 50.000.000</u>

c.- Porcentaje de atribución de las utilidades:

Socio A	24%
Socio B	24%
Socio C	52%

d.- En junio de 2018, los socios acuerdan devolver parte del capital aportado en razón al porcentaje de participación en las utilidades, ascendiendo a un monto de \$25.000.000 reajustados al 31.12.2018:

Socio A	\$ 6.000.000
Socio B	\$ 6.000.000
Socio C	<u>\$ 13.000.000</u>
	<u>\$ 25.000.000</u>

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

e.- Durante el año se realizaron los siguientes retiros por parte de los socios, montos actualizados al 31.12.2018:

Socio A	\$ 2.000.000
Socio B	\$ -
Socio C	<u>\$ 2.000.000</u>
	<u>\$ 4.000.000</u>

f.- El control de rentas presenta los siguientes saldos acumulados al 31.12.2017:

Registro de rentas atribuidas propias (RAP)	\$ 7.000.000
Registro de fondo de utilidades financieras (FUF)	\$ 4.500.000
Registro de rentas exentas e ingresos no renta (REX)	\$ 1.250.000
Saldo de crédito por IDPC, con derecho a devolución (SAC)	\$ 3.000.000

g.- Control de FUR del Socio B al 31.12.2018:

Detalle	Control	Rentas afectas a IGC y/o IA	INR	Crédito por IDPC	Incremento por IDPC
Remanente anterior	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000		\$ 3.000.000	\$ 3.000.000
<u>Más:</u> Reajuste anual (3.9%)	\$ 468.000	\$ 468.000		\$ 117.000	\$ 117.000
Remanentes al 31.12.2018	\$ 12.468.000	\$ 12.468.000		\$ 3.117.000	\$ 3.117.000

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

Desarrollo:

1.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta al 31.12.2018.

R.L.I. antes desagregados Art. 21	\$ 5.895.000
<u>Desagregados:</u>	
Gasto automóvil pagado y reajustado, Socio A	(\$695.000)
Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018	\$5.200.000

Impuesto de Primera Categoría: \$ 5.200.000 x 25%	\$ 1.300.000
---	--------------

Se deduce un gasto pagado de automóvil que es atribuible al socio A, según lo establecido en el artículo 33 N° 2 letra C, ya que estos montos quedan gravados con el impuesto único del artículo 21 de la LIR y se determina cual será el IDPC que la empresa debe pagar por la RLI del periodo con una tasa de 25%.

Determinación de la Renta Atribuida Propia.			
Socios.	% Atribución renta	Rentas at. Propias	Crédito IDPC
Socio A	24%	\$ 1.248.000	\$ 312.000
Socio B	24%	\$ 1.248.000	\$ 312.000
Socio C	52%	\$ 2.704.000	\$ 676.000
Totales	100%	\$5.200.000	\$ 1.300.000

A continuación, la renta líquida determinada para el periodo (\$5.200.000) se atribuye a los socios en razón del porcentaje en que participan en las utilidades, siendo 24% de \$5.200.000 para los Socio A y B con su respectivo crédito y el 52% sobre la RLI para el Socio C más el crédito de IDPC.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

2.- Control de las rentas y FUR al 31.12.2018:

Detalle	Control	RAP	DDAN	REX	SAC
					Generadas antes del 01.01.2017
Remanente del ejercicio anterior	11.250.000	7.000.000	1.250.000	3.000.000	4.500.000
Más: Reajuste anual 3.9%	438.750	273.000	48.750	117.000	175.500
Remanente al 31.12.2018	11.688.750	7.273.000	1.298.750	3.117.000	4.675.500
Renta líquida imponible	5.895.000	5.895.000			
Subtotal	17.583.750	13.168.000	1.298.750	3.117.000	4.675.500
Menos:					
Retiro Socio A	(2.000.000)	(2.000.000)			
Retiro Socio C	(2.000.000)	(2.000.000)			
Subtotal	13.583.750	9.168.000	1.298.750	3.117.000	4.675.500
Menos:					
<u>Devolución capital socio A:</u>					
Devolución \$6.000.000					
Monto imputado <u>-\$4.289.748</u>	(4.289.748)	(2.895.254)	(410.145)	(984.349)	
Monto no imputado \$1.710.252					
<u>Devolución capital socio C:</u>					
Devolución \$13.000.000					
Monto imputado <u>-\$ 9.294.002</u>	(9.294002)	(6.272.746)	(888.605)	(2.132.651)	
Monto no imputado \$ 3.705.998					
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 4.675.500

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

Control de FUR:

Detalle	Control	Rentas afectas a IGC y/o IA	INR	Crédito por IDPC	Incremento por IDPC
Remanente anterior	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000	-	\$ 3.000.000	\$ 3.000.000
<u>Más:</u> Reajuste anual (3.9%)	\$ 468.000	\$ 468.000		\$ 117.000	\$ 117.000
Remanentes al 31.12.2018	\$ 12.468.000	\$ 12.468.000	-	\$ 3.117.000	\$ 3.117.000
<u>Menos:</u> Devolución capital	\$ 6.000.000	\$ 6.000.000	-	\$ 1.200.000	\$ 1.200.000
Remanente próximo ejercicio	\$ 6.468.000	\$ 6.468.000	-	\$ 1.917.000	\$ 1.917.000

Según lo establecido en el régimen de Renta Atribuida, el 31.12 se deben confeccionar los controles de renta, incluido el registro del FUR, es por esto que estos registros en el ejemplo práctico se comienzan reajustando el remanente por la variación de IPC anual.

Luego de realizada la actualización en el control de renta se agrega la RLI del periodo y se realizan las anotaciones de los retiros realizados por los socios, posteriormente se procede a realizar las devoluciones de capital, surgiendo la interrogante de cuanto es el monto de estos registros que le corresponde a cada socio, dicha duda se responde en el artículo 14 letra A N°5 de la LIR, donde se establece que la cantidad a imputar es en la proporción que representa esta devolución, plasmado en el ejemplo es lo siguiente:

Socio A	\$ 6.000.000	31.58%
Socio C	\$ 13.000.000	68.42%
	\$ 19.000.000	

En consecuencia el Socio A imputa a cada registro un monto equivalente al 31.58% de cada uno y el Socio C un 68.42%. Por otro lado el socio B imputa su 100% de la devolución de capital al registro FUR y con ellos se lleva el crédito de IDPC.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

3.- Situación tributaria de los retiros efectivos del ejercicio:

Retiros socio A: Imputado al registro RAP; calificado como ingresos no renta, reajustados	\$ 2.000.000
Retiros socio C: Imputado al registro RAP; calificado como ingresos no renta, reajustados	\$ 2.000.000

4.- Determinación de la situación tributaria de la devolución de capital:

Total devolución de capital del ejercicio \$ 25.000.000	\$ 25.000.000
<u>Menos:</u>	
Devolución capital imputado al RAP, calificado como ingresos no renta: \$ 2.895.254 + \$ 6.272.746	(\$ 9.168.000)
Devolución capital imputado a DDAN, paga IGC o IA: \$ 410.145 + \$ 888.605	(\$ 1.298.750)
Devolución capital imputado al REX, calificado como ingresos no renta: \$ 984.349 + \$ 2.132.651	(\$ 3.117.000)
Devolución de capital imputado al registro FUR del Socio B	(\$ 6.000.000)
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la Ley de la Renta	\$ 5.416.250

En conclusión del total que en primera instancia se pretendía hacer la devolución del capital, solo \$5.416.250 llegan a ser considerados como INR por el artículo 17 N°7. Para ver cómo afecta la tributación de los socios el hecho de efectuar una devolución de capital se presenta el siguiente ítem.

Capítulo II: Devolución de Capital Renta Atribuida

5.- Situación tributaria de los Socios (IGC):

Socio A	
Renta atribuida (24%)	\$ 1.248.000
Devolución de capital (DDAN)	\$ 410.145
Gasto rechazado	<u>\$ 695.000</u>
Total de rentas afectas a IGC	\$ 2.353.145
Crédito IDPC Renta Atribuida (25%)	<u>\$ 312.000</u>
Total créditos IDPC, con derecho a devolución	\$ 312.000
Retiro imputado a RAP	\$ 2.000.000
Devolución de capital (RAP)	\$ 2.895.254
Devolución de capital (REX)	\$ 984.349
Imputado al capital	<u>\$ 1.710.252</u>
Total INR	\$ 7.589.855
Socio B	
Renta atribuida (24%)	\$ 1.248.000
Devolución de capital (FUR)	<u>\$ 6.000.000</u>
Total de rentas afectas a IGC	\$ 7.248.000
Crédito IDPC Renta Atribuida (25%)	\$ 312.000
Crédito registro FUR	<u>\$ 1.200.000</u>
Total créditos IDPC, con derecho a devolución	\$ 1.512.000
Socio C	
Renta atribuida (52%)	\$ 2.704.000
Devolución de capital (DDAN)	<u>\$ 888.605</u>
Total de rentas afectas a IGC	\$ 3.592.605
Crédito IDPC Renta Atribuida (25%)	<u>\$ 676.000</u>
Total créditos IDPC, con derecho a devolución	\$ 676.000
Retiro imputado a RAP	\$ 2.000.000
Devolución de capital (RAP)	\$ 6.272.746
Devolución de capital (REX)	\$ 2.132.651
Imputado al capital	<u>\$ 3.705.998</u>
Total INR	\$ 14.111.395

Una de las principales características que presenta este régimen y que lo diferencian del Semi-Integrado es que los registros que se efectúan en el control de rentas empresariales se deben hacer siempre una vez que se determina la RLI del ejercicio, es decir al 31 de Diciembre de cada año, por lo tanto cada vez que se realice un retiro este no se anotará inmediatamente si no que deberá corregirse por la VIPC y esperar hasta fin de año para proceder a efectuar su registro, esta misma situación ocurre cuando una sociedad que se encuentra sujeta al régimen de renta atribuida decide realizar una devolución de capital a sus propietarios, si durante el año comercial la empresa modifica su escritura y con esto afecta el monto de su capital aportado haciendo una reducción de este, independiente de la fecha que se haya realizado esta acción, se tendrá que esperar hasta el 31 de Diciembre para saber los efectos tributarios que tendrá esta devolución de capital sobre los socios.

En tanto a la figura del FUR si bien se debe mantener un registro individualizando al socio que aporó su capital mediante utilidades reinvertidas para que cuando se haga una devolución se imputen a este registro y tributen, no solo se verá afectado el socio propietario del registro FUR sino que también los otros socios que realicen una devolución de capital, porque deberán distribuirse los saldos acumulados en el registro de control de rentas empresariales entre ellos en el caso que el socio con FUR impute el 100% de su devolución a este control, viéndose beneficiados cuando los montos son remesados desde RAP y REX y perjudicados al momento de imputarse al registro FUR ya que este se grava con IGC o IA.

Por conclusión afirmamos que es muy difícil llegar a la figura de imputar el capital social para lograr esto deben agotarse todos los registros del régimen, lo mismo debe ocurrir con los montos acumulados en el STUT y la mayoría de las empresas poseen grandes cantidades acumuladas en él por cómo funcionaba nuestro sistema de tributación antes de la reforma tributaria, el cual incentivaba a no efectuar retiros si no a acumular las utilidades.



5. Devolución de Capital Sistema Semi-Integrado

Como se dijo anteriormente el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta define distintas maneras de traspasar las utilidades que genera la empresa a sus propietarios, accionistas, socios, etc. El objetivo de este seminario es estudiar el artículo 17 N° 7 conjuntamente con dos regímenes planteados en la LIR, Renta Atribuida y Semi-Integrado, tratando el capítulo número II el sistema de renta atribuida, por lo tanto en este capítulo el tema central de estudio será el análisis de la devolución de capital en una empresa que se encuentre bajo el régimen semi-integrado (14B).

5.1 Características generales del régimen:

El régimen semi-integrado es el considerado de carácter general puesto que para acceder a él no se necesita cumplir ningún requisito especial ya sea jurídico o de composición societaria como lo es en el sistema de renta atribuida, esto quiere decir que tanto Empresarios Individuales, Contribuyentes del artículo 58 N°1, Sociedades de Personas, Sociedades de Capital pueden acogerse a este régimen, y que estos tipos de sociedades pueden estar compuestas tanto por personas naturales como jurídicas.

Otras características importantes de este sistema de tributación es que a diferencia de la renta atribuida que la tributación tanto a nivel de empresa como propietario terminan ambas en el mismo año porque se cumple con el pago del IDPC como con el IGC o IA, en cambio por semi-integrado la empresa termina con su obligación tributaria, mientras el propietario tributa con impuestos personales solo cuando efectúa retiro de utilidades concluyendo así el ciclo de tributación, en cuanto al crédito que se genera por el pago del impuesto se debe restituir el 35% y por 14A se puede utilizar el crédito sin deducción alguna, otra diferencia se encuentra en la tasa a aplicar al momento de calcular el tributo la cual para el año comercial 2017 es decir tributario 2018 es de un 25,5%, la que se verá incrementada a partir del año comercial 2018 ascendiendo a un 27%.

5.2 Condiciones del régimen:

Para acogerse a este régimen se deben cumplir las siguientes condiciones:

- ❖ Declarar rentas efectivas según contabilidad completa (Libros Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances).
- ❖ Si la empresa inicia actividades a partir del 1 de Enero de 2017, consta del plazo de dos meses para avisar al SII sobre la decisión de incorporarse a este régimen.
- ❖ Se debe permanecer bajo este sistema por al menos 5 años.

Este régimen de tributación maneja distintos registros con el fin de mantener un correcto control de las rentas.

A continuación se presentan y definen los registros:

RAI: Se debe anotar al término de cada año comercial todas aquellas rentas o montos que formen parte del Capital Propio Tributario²⁴ y que no correspondan a capital que se encuentre pagado, rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o utilidades que ya han cumplido con el ciclo tributario, es decir ya pagaron todos los impuestos de la LIR, y cada vez que el accionista, socio, propietario realice algún retiro desde este registro deberá ser gravado con IGC o IA según corresponda.

FUF/DDNA: Control de la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, el cálculo de esta diferencia debe ser determinada por cada activo. Los retiros con cargo a este registro se verán afectados por IGC o IA según corresponda.

²⁴ “Se entenderá por capital propio 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”, artículo 41 de la LIR, 2016.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

REX: Registra las rentas exentas de IGC o IA y además los INR percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibida a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa, en las que se encuentran rentas exentas de Global Complementario y/o Adicional, ingresos no renta, otras rentas percibidas, que provengan del artículo 14 ter letra A) o 14 letra C números 1 y 2 y rentas provenientes del registro RAP.

SAC: En este registro se controlarán los créditos que se generen por el pago del Impuesto de Primera Categoría y por impuestos de rentas de fuente extranjera, creando una diferenciación entre los que den derecho a devolución y los que no. Adicionalmente se registrarán los créditos por IDPC que provengan de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016. Cabe precisar que no formará parte de este registro SAC el crédito IDPC ni por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera.

Además en este sistema al efectuar retiros que tengan derecho a Crédito de Primera Categoría se deberá restituir el 35%, salvo que seas crédito proveniente del FUT, en cuyo caso se puede hacer uso del 100%, para efectos de la determinación del crédito que se lleva un retiro se hace uso de un factor el que se determina de la siguiente forma y se aplica al retiro:

Tasa IDPC régimen Semi-Integrado 27%

$$\frac{0,27}{1 - 0,27} = 0,369863$$

Factor a utilizar 0,369863 por el retiro realizado.

5.3 Orden de imputación.

Como lo descrito en el capítulo II “Renta Atribuida” el legislador instauró un orden de imputación a aplicar en la realización de una devolución de capital, atendiendo al régimen al cual se encuentra acogida la empresa o sociedad. Por consiguiente, la tabla que se expone a continuación es aplicado para el sistema Semi-Integrado y posee la misma interpretación explicada en el capítulo anterior, haciendo la salvedad de que el registro en el orden N°2 cambia desde RAP a RAI.

Tabla 4

Orden de imputación régimen Semi-Integrado.

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 la 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 constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA.
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR ²¹⁰ .	No afectas a IGC o IA.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

5°	Cantidades acumuladas que exceden los registros FUR, RAP, FUF y REX	<p>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.</p> <p>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.</p>	Afectas a IGC o IA.
6°	Capital social y sus reajustes:	<p>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).</p>	No afectas a IGC o IA.
7°	Otras cantidades.	<p>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.</p>	Afectas a IDPC e IGC o IA.

Fuente: SII, Circular N°49, 2016

En relación al cuadro anterior es necesario profundizar en el registro RAI, puesto que en el capítulo anterior no se menciona porque es un registro propio del sistema Semi-Integrado.

2° Orden de Imputación RAI

La RAI contiene las utilidades acumuladas que posee la empresa y que no han cumplido con el ciclo de tributación, debido a que este sistema las grava cuando son retiradas, remesadas o distribuidas, por lo tanto, cada vez que se realice una devolución de capital imputada a este registro queda afecto el monto a IGC o IA, utilizando el crédito de IDPC que le corresponda.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

5° Cantidades acumuladas que exceden los registros FUR, RAP, FUF y REX (Utilidades de balance).

Ejemplo: diferencia registros disminución de capital, contable y tributaria.

Estado de Situación Financiera antes de la devolución de capital

	Contable	Tributario
Activos		
Activos corrientes		
Efectivo y Equivalentes al Efectivo	30.000.000	30.000.000
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar corrientes	20.015.937	20.015.937
Inventarios	31.329.063	31.329.063
Activos corrientes totales	81.345.000	81.345.000
Activos no corrientes		
Propiedades, Planta y Equipo	30.000.000	28.655.000
Total de activos no corrientes	30.000.000	28.654.000
Total de activos	<u>111.345.000</u>	<u>110.000.000</u>
Patrimonio y pasivos		
Pasivos		
Pasivos corrientes		
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	25.000.000	25.000.000
Pasivos corrientes totales		
Pasivos no corrientes		
Otros pasivos financieros no corrientes	15.000.000	15.000.000
Total de pasivos no corrientes	40.000.000	40.000.000
Total pasivos		
Patrimonio		
Capital	50.000.000	50.000.000
Utilidades acumuladas	21.345.000	20.000.000
Patrimonio total	<u>71.345.000</u>	<u>70.000.000</u>
Total de patrimonio y pasivos	<u>111.345.000</u>	<u>110.000.000</u>

Fuente: Elaboración propia

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

Con fecha 01 de Julio de 2017 se realiza una devolución de capital mediante la modificación de escritura pública de la Sociedad ABC Ltda. acogida al régimen de tributación Semi-Integrado, compuesta por dos socios con participación en el capital social de un 50%. Monto a devolver de capital \$20.000.000 el que se llevara a cabo en efectivo y en base a la participación en el capital que poseen los socios.

El control de rentas actualizado a la fecha acusa los siguientes saldos:

Control	RAI	FUF	REX	SAC
20.000.000	10.000.000	5.000.000	5.000.000	5.550.000

Utilidades de balance 1.345.000

Asiento contable:

-----X-----

Capital

Banco

Por devolución de capital a socio 1
y socio 2 \$10.000.000 cada uno.

20.000.000

20.000.000

Asiento tributario:

-----X-----

Utilidades acumuladas

Banco

Por devolución de capital a socio 1
y socio 2 \$10.000.000 cada uno.

20.000.000

20.000.000

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

Estado de Situación Financiera luego de la devolución de capital

	Contable	Tributario
Patrimonio		
Capital	30.000.000	50.000.000
Utilidades acumuladas	21.345.000	0
Patrimonio total	<u>51.345.000</u>	<u>50.000.000</u>
Total de patrimonio y pasivos	<u>91.345.000</u>	<u>90.000.000</u>

Para realizar el análisis solo se presenta el patrimonio, puesto que es en este componente del balance donde se produce la diferencia, en ambos casos (financieramente y tributariamente) el dinero es rebajado de la cuenta banco, sin embargo como se puede observar en la primera columna el balance contable en la cuenta capital poseía \$50.000.000, luego disminuye por \$20.000.000 y quedando finalmente en \$30.000.000, mientras tanto en la segunda columna a nivel tributario la cuenta que sufre esta disminución es utilidades acumuladas, presentando en un inicio un monto de \$20.000.000 y una vez efectuada la devolución de capital queda con saldo cero. Dado que el registro de control de rentas empresariales coincidía con el monto a devolver de capital, en esta oportunidad no se alcanzó a imputar a las utilidades en exceso que se registran contablemente (\$1.345.000).

Análisis del FUNT

Al igual que los demás registros el FUNT ya fue explicado en este seminario, pero es pertinente profundizar en el tema y realizar un caso práctico para una mayor comprensión, recordando que nace a raíz del pago del Impuesto Sustitutivo.

Para poder acogerse al pago del Impuesto Sustitutivo deben cumplirse ciertos requisitos según lo establecido en la circular N° 17 de 2016:

- ❖ Ser contribuyentes del IDPC que tributen con rentas efectivas determinadas según contabilidad completa.
- ❖ Haber iniciado actividades antes del 1° de Diciembre de 2015.
- ❖ Mantener un saldo positivo en el registro FUT al 31 de Diciembre de 2015 o 2016.

El plazo para ejercer la opción de pagar el impuesto sustitutivo por las utilidades acumuladas al 31 de Diciembre de 2015 era durante el año comercial 2016 y respecto de las acumuladas al 31 de Diciembre de 2016 hasta el 30 de Abril de 2017, el pago a efectuar puede ser por el monto total o parcial sobre las rentas acumuladas en el FUT, el cual debió pagarse mediante el formulario 50.

La tasa a aplicar presenta dos opciones una tasa general del 32% la cual es fija y otra que es una tasa especial variable a la cual podían optar empresas, comunidades y sociedades que desde el 1° de diciembre de 2015 y hasta la fecha en que se ejercía la opción, a lo menos, estuvieran conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del IGC.

Cálculo tasa variable:

“Cuando se trate de empresas que sean de propiedad, en un 100%, de una persona natural con domicilio o residencia en Chile, como ocurre con el empresario individual, empresa individual de responsabilidad limitada o sociedad por acciones, que cuente con un único accionista, se deben considerar las tasas

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

marginales más altas del IGC que afectaron al empresario, propietario o accionista, en los últimos 3 años tributarios. El promedio simple que resulte de las referidas tasas corresponderá a la tasa variable. Este mismo criterio se aplicará en caso de que exista más de un socio o accionista y sus participaciones en el capital sean iguales. En el caso de comunidades y sociedades, conformadas por comuneros, socios o accionistas con diferentes participaciones en la comunidad o sociedad respectiva, la tasa especial variable será equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que haya afectado a cada uno de los comuneros, socios o accionistas en los últimos 3 años tributarios, ponderado por el porcentaje de la participación en el capital que cada comunero, socio o accionista mantenga en la empresa o sociedad al 31 de diciembre de 2015 o 2016.”²⁵

Tabla 5

Cálculo tasa variable

Año Tributario	Socio A	Socio B	Socio C		
2013	0%	0%	25%		
2014	13,5%	0%	23%		
2015	23%	30,4%	40%		
Total	36,5/2	30,4/1	88/3		
Promedio simple	18%	30%	29%		
% de participación	20%	30%	50%		
Promedio ponderado	(18 x 20)	+	(30 x 30)	+	(29 x 50)
	= 3,6%	+	9%	+	14,5% = 27%

Fuente: SII (2017), http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/futhistorico_rt.html

²⁵ SII (2017), http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/futhistorico_rt.html

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

Cuando el contribuyente ejerció esta opción haciendo el pago del impuesto sustitutivo estas rentas acumuladas en la empresa completaron su ciclo tributario esto quiere decir que pagaron Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario, por lo tanto al ingresar al nuevo registro de control de rentas deben hacerlo al REX teniendo los socios el poder de elegir realizar retiros desde este registro obviando así el orden establecido en el artículo 14 de la LIR en su número 3 letra B, esto también afecta al momento de realizarse una devolución de capital puesto que la circular N° 49 emitida por el SII en el año 2016 pone en segundo lugar la imputación a estas rentas luego del FUR.



5.4 Casos prácticos

Para una mayor comprensión de lo explicado en las páginas anteriores se exponen casos prácticos que tratan la devolución de capital del artículo 17 N° 7 de la Ley sobre Impuestos a la Renta en conjunto con el régimen de renta Parcialmente Integrado, permitiendo al lector saber las acciones a realizar al enfrentarse a una situación de similares características en la vida laboral.

Es por esto que en el primer ejercicio se trata la devolución en una empresa que ha sido iniciada el 01.01.2017 y se encuentra acogida al sistema Semi-Integrado, es por esto que sus registros son netamente de este sistema y no posee saldos provenientes de un FUT o FUNT.

El caso siguiente plantea otro panorama, en donde existen montos en los registros del régimen antiguo y adicionalmente existe saldo FUNT (pagó Impuesto Sustitutivo), lo que condiciona la resolución y altera la imputación al control de rentas.

Por último, se expone un caso práctico en el cual las utilidades tributarias son inferiores a las de balance, situación descrita teóricamente en el capítulo II del presente estudio y analizada en profundidad por un ejemplo, pero ahora el ejercicio es planteado sobre una devolución de capital con el sistema estudiado en este capítulo en el cual afectará la tributación del socio.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

5.4.1 Ejercicio N°1

Devoluciones de capital en el ejercicio comercial 2018, en el caso de un contribuyente con inicio de actividades a partir del 01.01.2017 y sujeto al régimen Semi-Integrado, con utilidades financieras iguales a las tributarias.

Antecedentes:

a.- Sociedad Anónima, constituida por tres accionistas personas naturales, contribuyentes del Impuesto Global Complementario.

b.- Los socios de la empresa aportaron y pagaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017:

Accionista 1	\$ 50.000.000
Accionista 2	\$ 25.000.000
Accionista 3	\$ 25.000.000
	<u>\$ 100.000.000</u>

e.- El control de Rentas Empresariales acumuladas al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:

RAI	\$ 15.000.000
FUF	\$ 10.000.000
REX	\$ 3.000.000
SAC (con restitución)	\$ 9.500.000

f.- Saldos a Diciembre 2018.

CPT	\$ 95.000.000
Capital pagado	\$ 83.600.000

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

e.- Con fecha 15.06.2018. La sociedad efectúa devolución de capital que distribuye en relación a la participación que en dicho capital tiene cada uno de los socios de la Sociedad Anónima. La devolución se formalizó mediante escritura pública de fecha 15.07.2018, y fue oportunamente informada al SII:

Monto de la devolución capital \$ 20.000.000

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

A Julio	3%
Julio – Diciembre	4,5%
Anual	6%



Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

Desarrollo:

1.- Control de las rentas empresariales al Julio 2018:

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC
Remanente	28.000.000	15.000.000	10.000.000	3.000.000	9.500.000
Reajuste	840.000	450.000	300.000	90.000	285.000
Remanente reajustado	28.840.000	15.450.000	10.300.000	3.090.000	9.785.000
Devolución de capital					
Acc. 1 \$ 7.725.000 (RAI)					
\$ 2.275.000 (FUF)	(10.000.000)	(7.725.000)	(2.275.000)		(3.698.630)
\$ 10.000.000					
Acc. 2 \$ 3.862.500 (RAI)					
\$ 1.137.500 (FUF)	(5.000.000)	(3.862.500)	(1.137.500)		(1.849.315)
\$ 5.000.000					
Acc. 3 \$ 3.862.500 (RAI)					
\$ 1.137.500 (FUF)	(5.000.000)	(3.862.500)	(1.137.500)		(1.849.315)
\$ 5.000.000					
Remanente a Julio	8.840.000	-	5.750.000	3.090.000	2.387.740
Reajuste	397.800		258.750	139.050	127.698
Remanente a Diciembre	9.237.800	-	6.008.750	3.229.050	2.515.438
Más: nueva RAI					
CPT \$ 95.000.000					
(-) Capital pagado(\$ 83.600.000)	8.170.950	8.170.950			
(-) REX (\$ 3.229.050)					
= RAI \$ 8.170.950					
Más: Crédito IDPC					
\$43.550.000 x 27%					11.758.500
Remanente año siguiente	17.408.750	8.170.750	6.008.750	3.229.050	14.273.938

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

El control de rentas empresariales se debe realizar a diferencia del 14A cuando la devolución de capital efectivamente se produce, en este caso los socios acuerdan modificar su capital el 15.06.2018 sin embargo esta modificación queda legalmente realizada el 15.07.2018 por lo tanto el registro de rentas se debe hacer en esta última fecha.

No existe distribución de dividendos durante el año comercial 2018 por este motivo solo se debe anotar en los registros la devolución de capital, determinar la nueva RAI y finalmente incorporar al SAC con restitución el IDPC que corresponde pagar en el año tributario 2019.

2.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta al 31.12.2018

Resultado financiero según balance	\$ 40.550.000
<u>Agregados:</u>	
Estimación deuda incobrables	<u>\$ 3.000.000</u>
R.L.I.	<u>\$ 43.550.000</u>
Impuesto de Primera Categoría (27%)	\$ 11.758.500

El artículo 31 N° 4 permite la deducción como gasto de los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro, para este caso se trata de una estimación no un castigo de deudas incobrables por lo tanto se produce un agregado a la RLI.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

3.- Situación tributaria Accionistas (IGC):

Accionista N° 1	
RAI (50%) (7.725.000 x 1,045)	\$ 8.072.625
FUF (50%) (2.275.000 x 1,045)	\$ 2.377.375
Incremento (3.698.630 x 1,045)	<u>\$ 3.865.068</u>
Total de rentas afectas a IGC	\$ 14.135.068
Crédito IDPC (10.000.000 x 1,045) x 0,369863	\$ 3.865.068
Restitución 35% (3.865.068 x 35%)	\$ 1.352.774

Accionista N° 2 y 3	
RAI (25%) (3.862.500 x 1,045)	\$ 4.036.313
FUF (25%) (1.137.500 x 1,045)	\$ 1.188.688
Incremento (1.849.315 x 1,045)	<u>\$ 1.932.534</u>
Total de rentas afectas a IGC	\$ 7.157.535
Crédito IDPC (5.000.000 x 1,045) x 0,369863	\$ 1.932.534
Restitución 35% (1.932.534 x 35%)	\$ 676.387

El caso plantea que la devolución capital se realizará en función de los porcentajes de participación se posee en el capital, por lo tanto el accionista 1 imputa el 50% del registro RAI y a FUF el saldo que falta para completar una devolución de \$10.000.000 por lo tanto se deben rebajar \$ 2.275.000, en cambio los accionistas 2 y 3 poseen el mismo porcentaje de participación (25%) imputando a RAI \$3.862.500 y a FUF \$1.137.500 cada uno.

Al existir saldos acumulados en los registros y la devolución de capital resulta ser un monto inferior a la suma de estos no se produce la imputación al capital social en si ya que por el orden instaurado por el legislador esta queda relegada al sexto lugar, pasando previamente por FUR, RAI, FUF, REX y utilidades de balance.

Como los retiros se vieron imputados a registros que se gravan con IGC se deben llevar el crédito por IDPC acumulado en SAC, para lo cual se debe multiplicar el retiro afecto por el factor que le corresponde a la tasa de 27% (0,369863) debiendo restituirse el 35% de este ya que el sistema es de integración parcial.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

5.4.2 Ejercicio N°2

Devoluciones de capital, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen semi-integrado. Con saldo FUT (negativo), FUF y FUNT al 31.12.2016, Devolución de capital en el año 2017, con utilidades financieras iguales a las tributarias.

Antecedentes:

a.- Sociedad anónima, sujeta al régimen semi- integrado. Sociedad constituida por cuatro accionistas contribuyentes del Impuesto Global Complementario.

b.- Los accionistas de la sociedad aportaron y pagaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2016:

Accionista 1: \$70.000.000 (Representa el 37,84% del capital pagado)

Accionista 2: \$20.000.000 (Representa el 10,81% del capital pagado)

Accionista 3: \$60.000.000 (Representa el 32,43% del capital pagado)

Accionista 4: \$35.000.000 (Representa el 18,92% del capital pagado)

\$185.000.000

c.- Saldos FUT al 31.12.2016:

Detalle	Control	2016	FUF
Saldo FUT 31.12.2016 (Pérdida tributaria)	(89.005.900)	(89.005.900)	9.005.800

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

d.- Libro FUNT al 31.12.2016:

Detalle	Control	Ingresos no Renta	Rentas que pagaron el impto. sustitutivo
Saldo FUNT al 31.12.2016	147.505.900	18.005.900	129.500.000

El FUNT positivo acumulado al 31.12.2015, se acogió al pago del impuesto sustitutivo, tributo único pagado en el mes de abril del año 2016.

e.- En año 2017, se efectuaron las siguientes distribuciones de dividendos; dividendos que se distribuyeron a los accionistas de acuerdo al porcentaje que representan sus acciones en el capital pagado.

01.07.2017: \$50.000.000

30.10.2017: \$50.000.000

f.- Con fecha 20.09.2017, la sociedad efectúa 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 con fecha 24.09.2017, y fue oportunamente informada al SII:

Monto de a devolución de capital \$70.000.000

g.- Se opta por imputar en primer lugar, tanto los dividendos distribuidos como la devolución de capital al registro REX, a aquellas cantidades que pagaron impuesto sustitutivo.

h.- Capital propio tributario:

Al 31.12.2016 \$305.999.158

Al 31.12.2017 \$124.836.271

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

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

Enero - Julio	3,0%
Julio - septiembre	2,5%
Septiembre- Octubre	1,0%
Octubre – Diciembre	0,5%
Julio - Diciembre	2,9%
Septiembre - Diciembre	0,7%
Anual	5%



Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

Desarrollo:

1.- Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR al 31.12.2017:

Resultado financiero según balance	\$82.293.308
<u>Se deduce:</u>	
Perdida tributaria de arrastre: $\$89.005.900 * 1,050$	(\$93.456.195)
Perdida tributaria determinada al 31.12.2017	(\$11.162.887)

Al igual que en el régimen de Renta Atribuida la confección de la Renta Líquida Imponible se realiza al término del ejercicio de cada año, pero se produce una diferencia con el sistema ya mencionado, luego de realizar los desagregados del art. 21 se obtiene la RLI definitiva, sin hacer las agregaciones del artículo 33 N°5 que realiza el régimen analizado en el capítulo anterior.

2.- Determinación remanente anterior al registro RAI al 01.01.2017:

Valor positivo del Capital Propio Tributario	\$305.999.158
<u>Menos:</u>	
El saldo que se mantenga en el FUNT al 31.12.2016	(\$147.505.900)
Capital pagado al 31.12.2016	(\$185.000.000)
Remanente del ejercicio anterior a anotar en el registro RAI al 01.01.2017	(\$26.506.742)

Para comenzar a confeccionar los registros de rentas se realiza el cálculo de la RAI al 01.01.2017, Restando al Capital Propio Tributario los saldo que mantenga en el FUNT (en los nuevos registros es el REX), el capital aportado y pagado, obteniendo en este caso un remanente negativo y como se ha dicho con anterioridad la RAI no acepta valores negativos, por lo tanto, no se registrará este monto.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

3.- Control de rentas empresariales al 31.12.2017:

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX		SAC
				INR	Ut. Que pagaron Impt. sustitutivo	
Remanente del ejercicio anterior	156.511.700		9.005.800	18.005.900	129.500.000	
Reajuste 3% Enero- Julio	4.695.351		270.174	540.177	38.850.000	
Remanente al 30.07.2017	161.207.051	-	9.275.974	18.546.077	133.385.000	-
01.07.2017 Distribución div.	(50.000.000)				(50.000.000)	
Subtotal N°1	111.207.051	-	9.275.974	18.546.077	83.385.000	-
Reajustado de julio- septiembre	113.987.227		9.507.873	19.009.729	85.469.625	
24.09.2017 dev. de capital	(70.000.000)				(70.000.000)	
Subtotal N°2	43.987.227	-	9.507.873	19.009.729	15.469.625	-
Reajustado a octubre	44.427.099		9.602.952	19.199.826	15.624.321	
30.10.2017 Distribución de div. \$50.000.000						
Imputados \$44.427.099	(44.427.099)		(9.602.952)	(19.199.826)	(15.624.321)	
Dividendos provisorios \$5.572.901						
<u>Se agrega:</u>	-	-	-	-	-	-
RAI det. Al 31.12.2017						
Remanente para el prox. Ejercicio	-	-	-	-	-	-

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

El control de rentas comienza reajustando los remanentes al mes en que ocurre el primer movimiento, siendo el 01.07.2017 la primera distribución de dividendos, distribución que se imputa a las utilidades que pagaron impuesto sustitutivo, por ende, cuentan con su tributación cumplida.

Al 24.09.2017 se produce una devolución de capital que es imputa al registro REX, el cual contiene utilidades que pagaron Impuesto Sustitutivo, es por esto que se ve alterado el orden de imputación dando la posibilidad de rebajar en primera instancia estas utilidades en esta situación.

Posteriormente los valores son reajustados hasta el mes de la distribución de dividendos. El monto de los dividendos asciende a \$50.000.000, los cuales solo se imputan hasta hacer cero los registros, quedando \$5.572.901 como dividendos provisorios.

4.- Determinación del registro RAI al 31.12.2017:

(+) Capital Propio Tributario	\$124.836.271
(+) Dividendos provisorios, reajustados	\$5.600.766
(-) Capital aportado y pagado, reajustado	<u>(\$194.250.000)</u>
(=) Rentas afectas a imputados personales	(\$63.812.963)

Se determina la nueva RAI el 31.12.2017 para ser incorporada en los registros, comenzando con el Capital Propio Tributario, adicionándole los dividendos provisorios y restando el capital aportado y pagado, pero como el resultado obtenido es negativo (-\$63.812.963) no se agrega a los registros.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

5.- Situación tributaria de la devolución de capital:

Detalle	Valor nominal		Valor reajustado al 31.12.2017
Total dev. De capital del ejercicio	\$70.000.000	1,007	\$70.490.000
<u>Menos:</u>			
Dev. De capital imputado al REX, pagaron impuesto sustitutivo	\$70.000.000	1,007	\$70.490.000
Dev. Capital en los términos del art. 17 N°7 de la LIR	-		-

6.- Situación imputación a registros de la devolución de capital:

Orden de imputación	Registro	Saldo	Devolución de capital imputada
1°	FUR	-	
2°	RAI	-	
3°	FUF/DDNA	\$9.507.873	
4°	REX	\$104.479.354	\$70.000.000
5°	Utilidades de balance	-	
6°	Capital	\$185.000.000	
7°	Otras cantidades	-	

Se observa la situación de la devolución de capital, en donde se imputó el 100% a las utilidades que pagaron Impuesto Sustitutivo, por consiguiente, no están afectos a IGC.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

5.4.3 Ejercicio N°3

Devolución de capital en el ejercicio comercial 2018, el contribuyente posee inicio de actividades antes del 01.01.2017, bajo régimen Semi-Integrado y con utilidades financieras distintas a las tributarias.

Antecedentes:

a.- Sociedad Anónima, constituida por dos accionistas personas naturales, contribuyentes del Impuesto Global Complementario.

b.- Los socios de la empresa aportaron y pagaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2018:

Accionista 1 \$ 15.000.000

Accionista 2 \$ 10.000.000

\$ 25.000.000

c.- El control de Rentas Empresariales acumuladas al 31.12.2017, acusa los siguientes saldos:

RAI	\$ -
FUF	\$ -
REX	\$ 2.000.000
SAC (con restitución)	\$ 5.500.000

Mientras el balance financiero posee en la cuenta utilidades acumuladas \$6.000.000.

f.- Saldos a Diciembre 2018

CPT	\$ 27.000.000
Capital pagado	\$ 20.000.000

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

e.- Con fecha 20.12.2018. La sociedad efectúa devolución de capital que distribuye en relación a la participación que en dicho capital tiene cada uno de los socios de la Sociedad Anónima formalizándose mediante escritura pública y dando aviso al SII en la misma fecha.

Monto de la devolución de capital \$ 5.000.000

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

Anual	6%
-------	----



Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

Desarrollo:

1.- Control de las rentas empresariales a Diciembre 2018:

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC
Remanente	2.000.000			2.000.000	5.500.000
Reajuste	120.000			120.000	330.000
Remanente a Diciembre	2.120.000	-	-	2.120.000	5.830.000
(-) Devolución de capital:					
Acc. 1 \$ 1.272.000 (REX) No imputado \$ 1.728.000	(1.272.000)			(1.272.000)	
Acc. 2 \$ 848.000 (REX) No imputado \$ 1.152.000	(848.000)			(848.000)	
Más: Nueva RAI					
CPT \$ 27.000.000 (-) Capital pagado (\$ 20.000.000) = RAI \$ 7.000.000	7.000.000	7.000.000			
Más : Crédito IDPC \$ 25.400.000 x 27%					5.400.000
Remanente ejercicio siguiente	7.000.000	7.000.000	-	-	5.830.00

2.- Renta Líquida Imponible determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta al 31.12.2018

Resultado financiero según balance \$ 14.600.000

Agregados:

Provisión impuesto renta \$ 5.400.000

R.L.I. \$ 25.400.000

Impuesto de Primera Categoría (27%) \$ 5.400.000

La Ley de Impuesto a la Renta acepta como gasto los impuestos de leyes chilenas en cuanto se relacionen con el giro de la empresa, siempre que no sean los establecidos por la misma ley, por lo tanto esta provisión debe agregarse.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

3.- Situación tributaria accionistas y devolución de capital:

Accionista N° 1	
REX (60%)	\$ 1.272.000
Utilidades de balance	\$ 1.728.000
Monto total de devolución de capital	\$ 3.000.000

Accionista N° 2	
REX (40%)	\$ 848.000
Utilidades de balance	\$ 1.152.000
Monto total de devolución de capital	\$ 2.000.000

Como se puede observar en la situación planteada no hubo distribución de dividendos durante el año y la devolución se formalizó en Diciembre de 2018. Además, las utilidades acumuladas tributariamente fueron inferiores a las financieras, por lo tanto, al agotarse el registro REX y se procedió a imputar a las utilidades de balance que exceden a los registros establecidos por la ley llevándose a cabo la imputación establecida en quinto lugar.

En tanto a la situación tributaria de los accionistas al rebajar desde REX la devolución no debe tributar con Impuesto Global Complementario, y el saldo que fue distribuido desde las utilidades de balance si se debe gravar con IGC pero con la salvedad que no pueden usar el crédito existente en SAC ya que estas utilidades tributariamente no han pagado IDPC.

Capítulo III: Devolución de Capital Régimen Semi-Integrado

El sistema Semi-Integrado se caracteriza por realizar sus registros en la fecha en que suceden los hechos, lo que ayuda entregando información más precisa sobre la tributación que deberá efectuar el socio frente a una devolución de capital, puesto que se sabrá a qué registro se imputará y si las utilidades contenidas en el registro están afectas a impuestos finales, no habrá que esperar hasta final de año para saber la tributación a diferencia de lo que sucede con el régimen de Renta Atribuida.

Otro punto importante a destacar es cuando la empresa realizó pago por las utilidades que mantenía acumuladas en su registro FUT, que luego de pagar el Impuesto Sustitutivo queda bajo la figura de FUNT y al incorporarse la entidad a los regímenes nuevos que trajo la Reforma Tributaria pasan a conformar el registro REX, permitiendo a los socios decidir cuándo imputar a estas cantidades obviando el orden instaurado.

Además se genera una disparidad en cuanto a la contabilización de ciertas partidas, ya que las normas contables tienen como objetivo presentar cada partida de los estados financieros a valor de mercado, mientras que el lado tributario busca reflejar hechos que en realidad ocurrieron, es decir trabajar en base a efectivo sin especulaciones ni estimaciones, por lo tanto se puede apreciar una diferencia entre el patrimonio contable y tributario lo que es determinante cuando se produce una devolución de capital ya que si el financiero es mayor que el tributario y las cantidades remesadas exceden de los registros que por ley se deben mantener deberán ser distribuidas desde utilidades de balance y quedando afectas a IGC o IA según corresponda.

6. Conclusiones Generales

Al realizar un análisis del artículo 17 N° 7 de la LIR, donde se estipula que la devolución de capital de una empresa o sociedad se constituye como ingreso no renta y efectuando dicho estudio en conjunto con los regímenes de tributación Renta Atribuida y Semi-Integrado se puede concluir que:

El orden de imputación entregado por el legislador a través de la LIR y explicado por medio de la Circular 49 del 2016 es simple de comprender, pero se complejiza cuando un socio aporta el capital social bajo la figura de FUR, puesto que la inversión es realizada con utilidades que se encontraban acumuladas en una empresa y son retiradas por un socio para ser aportadas en la conformación de una nueva empresa, quedando estas utilidades sin terminar el ciclo de tributación, por lo tanto cuando se realice una devolución de capital bajo estas condiciones el orden dado por el artículo 17 N°7 de la LIR, que establece la imputación según el artículo 14 número 5 letra A o en el número 3 letra B, se verá alterado por lo establecido en la circular N° 49 de 2016, influyendo además indirectamente en la tributación propia del socio que realizó su aporte mediante utilidades reinvertidas como en la de los demás socios.

Otra alteración surge cuando las utilidades que se encontraban en el registro FUT (antiguo sistema de tributación) y que para incorporarse a los nuevos registros pagaron un Impuesto Sustitutivo generando FUNT, el que a partir del 01.01.2017 se debe incorporar al registro REX. Al producirse esto los socios tienen la oportunidad de decidir en qué momento imputar a este registro, creando nuevamente una variación en el orden de imputación antes mencionado.

También la diferencia ocasionada por el reconocimiento bajo normativa contable y tributaria de una partida incide al momento en que se realiza una devolución de capital, dado que se genera una utilidad financiera y no tributaria, por ende, no se encuentra en los registros de control de rentas empresariales y como estas utilidades no se ha pagado Impuesto de Primera Categoría al ser retiradas el socio no tiene derecho a aprovechar el Crédito de IDPC por lo tanto no tiene rebaja contra impuestos finales.

Para la devolución de capital se deben seguir los procedimientos que se explicaron en la sección 3.4 del capítulo I, que al ser concretados se formaliza esta acción y legalmente la sociedad o empresa disminuye su capital quedando con un nuevo monto plasmado en su escritura, sin embargo, tributariamente si la imputación se efectúa a utilidades acumuladas en la empresa (de balance o tributarias) como ocurre en la mayoría de los casos, por este motivo dicho capital no sufre modificaciones desde el punto de vista tributario pero legal sí.

La Ley de la Renta fija un orden de imputación de los montos sobre los registros de rentas para la realización de la reducción de capital, orden que al llevar a cabo sitúa en ambos regímenes (14 A o 14 B) el capital social y sus reajustes en sexto lugar, lo que condiciona que los primeros registros a imputar deben quedar con saldo cero, generando que muy pocas veces o cuando el monto a devolver supera al control de rentas empresariales la imputación se realice al capital social, por lo tanto es difícil llegar a la imputación de capital propiamente tal y que este beneficio tributario se materialice.

El SII en su página de internet posee una sección llamada “diccionario básico tributario contable” la cual define diferentes conceptos que tengan relación con estos ámbito tributario al realizar la búsqueda de ingresos no constitutivos de renta se obtiene lo siguiente *“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”*²⁶, la ley establece que una devolución de capital es un ingreso no renta sin embargo para llevarla a cabo debe ser en la forma ordenada por el artículo 14 y según lo planteado por la circular N° 49 de 2016, es decir agotando todos los registros del control de rentas empresariales, saldos de FUR (en el caso de existir) y utilidades de balance, cuando esto ocurre los montos distribuidos desde estos registros en algunos casos quedan afectos a impuestos personales (IGC o IA) mientras que otros efectivamente no se encuentran afectos a estos impuestos al ser retirados (como lo son RAP y REX), como se puede observar la ley genera una discrepancia puesto que califica la devolución de capital social como un INR sin embargo para concretar este beneficio ordena que se lleven todas las utilidades acumuladas en la empresa lo que con lleva a que se tribute, por lo tanto consideramos que para que una devolución de capital llegue a tener el carácter verdaderamente de un INR no se debería establecer el orden de imputación al cual está sujeto actualmente, sino que sugerimos que cuando los socios hagan una reducción de capital efectivamente se lleven capital, pero con algún tope mínimo de capital para que la empresa pueda seguir funcionando y así evitar una descapitalización o se incurra en el abuso de la norma.

²⁶ SII (2017), http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm

7. Referencias.

- ❖ Código Tributario.
- ❖ Código de Comercio.
- ❖ DFL 824.
- ❖ Circular N° 49, 2016.
- ❖ Circular N° 17, 2016.
- ❖ Circular N° 66, 2015.
- ❖ Circular N° 67, 2015.
- ❖ Marco conceptual, IFRS 2010.
- ❖ www.sii.cl
- ❖ www.cetuchile.cl

