



**DEVOLUCIÓN DE CAPITALES:
MEDIDA DE CONTROL Y EQUIDAD TRIBUTARIA FRENTE A LA
REFORMA TRIBUTARIA**

Parte II

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

**Alumna: Claudia Garcés Moraga
Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

Santiago, Septiembre 2017

INDICE

ÍNDICE	2
Tributación de las Devoluciones de Capital	3
Régimen de Renta Atribuida	3
Régimen Semi Integrado	4
Cantidades disponibles para imputación de las Devoluciones de Capital.....	5
Situación Tributaria de la Devolución de Capital	10
Norma Vigente hasta el año 2014	10
Norma Vigente desde el año 2017	17
Medida de Control en la Devolución de Capital	25
Equidad en el ámbito de la tributación de la Devolución de Capital.....	31
Conclusiones.....	39
BIBLIOGRAFÍA	41

Tributación de las Devoluciones de Capital

Régimen de Renta Atribuida

Si el receptor de la devolución es una persona jurídica acogida al Régimen de Renta Atribuida, deberá evaluarse al registro al que se imputo las cantidades.

Por consiguiente, las cantidades imputadas al registro RAP y REX, deberán ingresar al registro REX del que recibe la devolución.

Si se imputaron al DDAN o no fueron imputadas a ningún registro, incluso aquellas cantidades que exceden el monto del aporte de capital más sus reajustes, deberán ser registradas en la RLI de la empresa que recibe la devolución. Dicho monto deberá ser incrementado en el monto del IDPC soportado por dicha devolución.

Las cantidades consideradas devolución de capital en los términos establecidos en el N°7 del artículo 17 de la LIR, no ingresan a los registros establecidos en N°4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Ahora bien, si el que recibe la devolución es un contribuyente se encuentra acogido al Régimen Semi Integrado, al igual que la situación descrita anteriormente las cantidades imputadas al registro RAP y REX, deberán ingresar al registro REX del que recibe la devolución.

En el caso de que se imputen al registro DDAN o no fueron imputadas a ningún registro, incluso aquellas cantidades que exceden el monto del aporte de capital más sus reajustes, sólo se registrará el crédito de IDPC asociado, puesto que el

monto de la devolución más sus reajustes deberán ingresar al RAI al final del año comercial dado que formara parte del capital propio tributario de la empresa.

Al igual que en el caso anterior, los monto considerados devolución de capital en los términos establecidos en el N°7 del artículo 17 de la LIR, no ingresan a los registros establecidos en N°4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Régimen Semi Integrado

Si el receptor de la devolución es una persona jurídica acogida al Régimen de Renta Atribuida, deberá evaluarse al registro al que se imputo las cantidades.

Por consiguiente, las cantidades imputadas al registro RAI, DDAN o no resulten imputadas a ningún registro incluso aquellas cantidades que exceden el monto del aporte de capital más sus reajustes, deberán ser registradas en la RLI de la empresa que recibe la devolución.

Las imputadas al REX, deberán ingresar al registro REX del que recibe la devolución.

Las cantidades consideradas devolución de capital en los términos establecidos en el N°7 del artículo 17 de la LIR, no ingresan a los registros establecidos en N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

Cantidades disponibles para imputación de las Devoluciones de Capital

Para analizar la modificación que introdujo la Reforma Tributaria al N° 7 del artículo 17 de la LIR, realizaremos un análisis comparativo entre el artículo vigente hasta el año comercial 2014 y el nuevo artículo vigente a partir del año comercial 2017, como también analizar la determinación del ingreso que no constituirá renta en una devolución de capital en el Régimen de Renta Atribuida y el Régimen Semi Integrado.

Dicho análisis tiene por objetivo determinar si la modificación realizada actúa como una medida de control en la determinación del monto a determinar como ingreso no renta y con esto generar que la recaudación aumente, permitiendo el cumplimiento central de la Reforma Tributaria, que es resolver las brechas de desigualdad existentes en la sociedad chilena avanzando, con la obtención de una mayor recaudación tributaria, generando un sistema educativo equitativo y de calidad para los chilenos.

Junto con lo anterior, el análisis nos permitirá determinar si la modificación antes mencionadas afectan la equidad entre los contribuyentes que se acogen a uno u otro régimen de los establecidos en el artículo 14 de la LIR.

El caso en estudio contará con elementos comunes para los diversos escenarios a analizar.

La Sociedad con la cual analizaremos los distintos escenarios, inicio sus actividades durante el año comercial 2016 y cuenta con dos socios personas naturales, residentes chilenos, los cuales tienen una participación en capital y utilidades de 70% y 30% respectivamente.

Como información inicial podemos establecer los siguientes antecedentes:

Sociedad que realiza una Devolución de Capital	
Socio PN 1 contribuyente de IGC - Participa capital y utilidades	70%
Socio PN 2 contribuyente de IGC - Participa capital y utilidades	30%
Aporte de Capital Socio PN 1 actualizado al 31.12.2017	\$ 70.000.000
Aporte de Capital Socio PN 2 actualizado al 31.12.2017	\$ 30.000.000
Capital Propio Tributario al 31.12.2018	\$ 90.000.000

La sociedad, producto de las actividades que realizó durante el año comercial 2016, mantiene un saldo total de utilidades tributables en su contabilidad (STUT) que contiene todas las utilidades que se encontraban en el FUT sin distinguir si fueron afectadas con el IDPC o la tasa de IDPC que las gravó. Dichas cantidades están netas de impuesto. Dicho saldo fue determinado, según lo indica la Circular N° 49 de 2016, el 1° de enero de 2017.

La tasa para la asignación de créditos acumulados en el registro FUT (TEF) a la devolución de capitales que estamos determinando corresponde a un 31,5789%, la cual fue determinada en función del saldo de créditos por IDPC y el saldo de utilidades (STUT) existentes en la sociedad al 31.12.2016.

Existe un remanente del RAI que contiene las utilidades afectas a impuestos finales y que están pendientes de tributación, por lo cual en dicho saldo se reflejan las utilidades que provienen de antes del 31.12.2016, al igual que en el STUT.

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

Renta Afecta a Impuesto (RAI)	\$ 24.000.000
Rentas atribuidas propias (RAP)	\$ 10.000.000
Ingresos no constitutivos de renta (REX)	\$ 2.000.000
Saldo acumulado de crédito por IDPC con derecho a devolución proveniente de utilidades pendientes de tributación con restitución (SAC)	\$ 600.000
Saldo total de crédito con derecho a devolución (STC, generado hasta el 31.12.2016)	\$ 5.684.202
Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT)	\$ 18.000.000
Tasa Efectiva (TEF)	31,5789%

La Renta Líquida Imponible determinada según lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR al 31 de diciembre del 2018 corresponde a \$16.800.000, la cual se calcula según los siguientes antecedentes:

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

Resultado financiero según balance	\$ 4.000.000
------------------------------------	--------------

Agregados:

20-03 Multas fiscales, reajustadas	\$ 100.000
30-04 Pago IDPC AT. 2018 (pago con ppm)	\$ 2.700.000
<u>Deducciones:</u>	
No tiene	\$ -
Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018	\$16.800.000

La determinación del IDPC estará determinado por el régimen por el cual opte la sociedad en análisis tributario.

Con la modificación realizada por la Reforma Tributaria al artículo 20 de la LIR, la tasa con la que se afectarán las rentas gravadas con el IDPC y que podrá ser imputado a los IGC o IA corresponderán a 25% para los contribuyentes sujetos al Régimen de Renta Atribuida y 27% para los acogidos al Régimen Semi Integrado.

Considerando lo anterior, el IDPC determinado corresponderá a:

Impuesto de Primera Categoría según Régimen

Impuesto de primera categoría, Régimen de Renta Atribuida, tasa 25%	\$ 4.200.000
Impuesto de primera categoría, Régimen Semi Integrado, tasa 27%	\$ 4.536.000

Se establecerá como supuesto para el análisis, que la política de reparto de utilidades de la sociedad corresponde al 10% del aporte de capital realizado.

En base a lo indicado, los retiros efectivos realizados, corresponderán a:

Retiros Efectivos Durante el año comercial 2018	
Total Retiros Efectivos	\$ 10.000.000
Socio PN 1 – 10 septiembre	\$ 7.000.000
Socio PN 2 – 10 septiembre	\$ 3.000.000

Como antecedentes adicionales, la sociedad realizará una devolución de los capitales aportados a sus socios durante el año 2018. Se establece que cumple con todas las formalidades establecidas por la LIR y el SII. El monto de la devolución corresponde a \$ 50.000.000, la cual se realizará en el mes de noviembre.

El capital propio tributario corresponde a \$ 84.000.000 actualizados al 31 de diciembre de 2018.

Considerando lo indicado, se exponen las situaciones tributarias que se generan en los actuales regímenes de tributación establecidos por el artículo 14 y la situación tributaria de la devolución de capital si se hubiera realizado con la norma vigente hasta el 2014.

Situación Tributaria de la Devolución de Capital

Norma Vigente hasta el año 2014

Para poder comparar los efectos de la modificación analizada desde el punto de vista de una medida de control del monto devuelto, a título de aporte de capital, que contribuiría con el objetivo de aumentar la recaudación señalado en la Reforma Tributaria, se deberán analizar los dos escenarios posibles con la norma vigente hasta el 2014.

Sociedad Limitada

En el caso de si la sociedad corresponde a una sociedad limitada, la determinación de la devolución de capital corresponderá a:

Detalle	Control	IDPC	FUT	FUNT	CREDITO		INCREMENTO
					hasta el 31.12.2016		
					Propia 20%	Propia 21%	
Remanente ejercicio anterior	\$ 14.500.000	\$ 2.500.000	\$ 10.000.000	\$ 2.000.000	\$ 2.500.000		\$ 2.500.000
Más: Reajuste anual (No hay corrección monetaria)							
Remanente reajustado	\$ 14.500.000	\$ 2.500.000	\$ 10.000.000	\$ 2.000.000	\$ 2.500.000		\$ 2.500.000
Menos:							
Pago IDPC AT. 2016	-\$ 2.500.000	-\$ 2.500.000					
RLI del Ejercicio							
Renta líquida imponible	\$ 16.800.000	\$ 3.528.000	\$ 13.272.000	\$ -	\$ -	\$ 3.528.000	\$ 3.528.000
Menos Gastos Rechazados no afectos al artículo 21							
Pago multas fiscales	-\$ 100.000		-\$ 100.000			-\$ 26.582	-\$ 26.582
Subtotal Antes de imputaciones	\$ 28.700.000	\$ 3.528.000	\$ 23.172.000	\$ 2.000.000	\$ 2.500.000	\$ 3.501.418	\$ 6.001.418
Imputación de retiros del ejercicio.							
Retiros Socio 1 (10-09-2017) \$ 7.000.000	-\$ 7.000.000		-\$ 7.000.000		-\$ 1.750.000		-\$ 1.750.000
Retiros Socio 2 (10-09-2017) \$ 3.000.000	-\$ 3.000.000		-\$ 3.000.000		-\$ 750.000		-\$ 750.000
						\$ -	\$ -
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ 18.700.000	\$ 3.528.000	\$ 13.172.000	\$ 2.000.000	\$ -	\$ 3.501.418	\$ 3.501.418
Imputación de rentas y créditos a título de devolución de capital:							
Devolución capital Socio 1	\$ 50.000.000 70% = \$ 35.000.000						
Monto imputado	\$ 16.700.000 70% = -\$ 11.690.000						
Monto no imputado	\$ 23.310.000						
Devolución capital Socio 2	\$ 50.000.000 30% = \$ 15.000.000						
Monto imputado	\$ 16.700.000 30% = -\$ 5.010.000						
Monto no imputado	\$ 9.990.000						
Saldos	\$ 2.000.000	\$ -	\$ -	\$ 2.000.000	\$ -	\$ 11	\$ 11
Devolución de capital no imputada al registro FUT:							
Socio 1							
Monto no imputado	\$ 23.310.000						
Imputación Utilidades de Balance en Exceso de las tributarias	\$ 12.100.000 70% = \$ 8.470.000						
Imputación Registro FUNT	\$ 2.000.000 70% = \$ 1.400.000				-\$ 1.400.000		
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR	\$ 13.440.000						
Socio 2							
Monto no imputado	\$ 9.990.000						
Imputación Utilidades de Balance en Exceso de las tributarias	\$ 12.100.000 30% = \$ 3.630.000						
Imputación Registro FUNT	\$ 2.000.000 30% = \$ 600.000				-\$ 600.000		
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR	\$ 5.760.000						
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 11	\$ -

Hay que recordar que en el registro FUT se encuentran las utilidades acumuladas pendientes de tributación, las cuales están disponibles para ser retiradas por los socios de la sociedad, los cuales formarán parte de la renta bruta global de estos contribuyentes. Para el caso de una sociedad de responsabilidad limitada, la devolución de capital deberá imputarse una vez determinado el saldo final de los registros de utilidades, esto es, una vez incorporada la RLI del ejercicio, otras rentas que deben agregarse e imputados o rebajados los gastos rechazados correspondientes y los retiros respectivos del periodo.

Así, las rentas afectas para nuestro caso en análisis consisten en:

Rentas Afectas al 31.12.2014		
	Socio 1	Socio 2
Retiros efectivos	\$ 7.000.000	\$ 3.000.000

Devolución imputada a FUT	\$ 11.690.000	\$ 5.010.000
Incremento	\$ 1.750.000	\$ 750.000
Renta AFECTA IGC	\$ 20.440.000	\$ 8.760.000
IGC según tabla AT2015	\$ 733.226	\$ 70.477
Crédito por IDPC	-\$ 4.200.985	-\$ 1.800.422
Total Declaración	-\$ 3.467.759	-\$ 1.729.945

Como se aprecia, la devolución de capital imputada al saldo del registro FUT, adquiere el carácter de renta afecta, ya que esta imputación afecta a rentas que aún no han completado su tributación. En concordancia con las normas de imputación de las devoluciones de capital, en segundo término, debían ser imputadas las cantidades que correspondieran a utilidades de balance en exceso de las tributables, que a contar del oficio 699/2013, debían adquirir la calidad de retiros en exceso, hasta por el monto determinado como tal, como lo muestra el siguiente cuadro resumen:

Situación Tributaria al 31.12.2014		
DEV. CAPITAL PERCIBIDA	\$ 26.530.000	\$ 11.370.000
INGRESOS PERCIBIDOS	\$ 7.000.000	\$ 3.000.000
RETIROS EN EXCESO	\$ 8.470.000	\$ 3.630.000
Total	\$ 42.000.000	\$ 18.000.000
RENTAS GRAVADAS	\$ 18.690.000	\$ 8.010.000
CREDITOS	-\$ 4.200.985	-\$ 1.800.422

Posteriormente, la imputación de las cantidades a devolver debían seguir a las utilidades acumuladas en el saldo final del registro FUNT, que para nuestro caso, corresponde a utilidades calificadas de ingresos no renta.

Ingreso No Renta al 31.12.2014		
Devolución no afecta impuestos personales	\$ 1.400.000	\$ 600.000
Devolución calificada como ingreso no renta (el artículo 17 N° 7)	\$ 13.440.000	\$ 5.760.000

Total INR	\$ 14.840.000	\$ 6.360.000

Finalmente, el ingreso no renta que obtuvieron estos socios, responden al orden de imputación establecido en la norma tributaria, que busca velar por el cumplimiento tributario de las cantidades que deban pagar los impuestos respectivos, quedando liberados sólo aquellas cantidades que correspondan a ingresos no constitutivos de renta o capital aportado como en este caso.

Sociedad Anónima

En el caso de si la sociedad corresponde a una sociedad anónima, la situación tributaria de la sociedad y de los socios corresponderá a:

Detalle	Control	IDPC	FUT	FUNT	CREDITO		INCREMENTO
					hasta el 31.12.2016		
					Propia 20%	Propia 21%	
					INR	0,25	
Remanente ejercicio anterior Más: Reajuste fecha retiro (No hay corrección monetaria)	\$ 14.500.000	\$ 2.500.000	\$ 10.000.000	\$ 2.000.000	\$ 2.500.000	-	\$ 2.500.000
Remanente reajustado	\$ 14.500.000	\$ 2.500.000	\$ 10.000.000	\$ 2.000.000	\$ 2.500.000	-	\$ 2.500.000
Menos: Pago IDPC AT. 2016	-\$ 2.500.000	-\$ 2.500.000					
Subtotal Antes de imputaciones	\$ 12.000.000	\$ -	\$ 10.000.000	\$ 2.000.000	\$ 2.500.000	\$ -	\$ 2.500.000
Imputación de retiros del ejercicio.							
Retiros Socio 1(10-09-2017) \$ 7.000.000	-\$ 7.000.000		-\$ 7.000.000		-\$ 1.750.000		-\$ 1.750.000
Retiros Socio 2(10-09-2017) \$ 3.000.000	-\$ 3.000.000		-\$ 3.000.000		-\$ 750.000		-\$ 750.000
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ 2.000.000	\$ -	\$ -	\$ 2.000.000	\$ -	\$ -	\$ -
Imputación de rentas y créditos a titulo de devolución de capital:							
Devolución capital socio 1	\$ 50.000.000	70%	\$ 35.000.000	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Monto imputado a los registros	\$ -	70%	\$ -				
Monto no imputado			\$ 35.000.000				
Devolución capital socio 2	\$ 50.000.000	30%	\$ 15.000.000	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Monto imputado a los registros	\$ -	30%	\$ -				
Monto no imputado			\$ 15.000.000				
Saldos	\$ 2.000.000	\$ -	\$ -	\$ 2.000.000	\$ -	\$ -	\$ -
Devolución de capital no imputada al registro FUT:							
Socio 1							
Monto no imputado			\$ 35.000.000				
Imputación Utilidades de Balance en Exceso de las tributarias \$ 28.800.000	70%	\$ 20.160.000					
Imputación Registro FUNT \$ 2.000.000	70%	\$ 1.400.000	-\$ 1.400.000	-\$ 1.400.000			
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR		\$ 13.440.000					
Socio 2							
Monto no imputado			\$ 15.000.000				
Imputación Utilidades de Balance en Exceso de las tributarias \$ 28.800.000	30%	\$ 8.640.000					
Imputación Registro FUNT \$ 2.000.000	30%	\$ 600.000	-\$ 600.000	-\$ 600.000			
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR		\$ 5.760.000					
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Para el caso de una sociedad anónima, la devolución de capital deberá imputarse al saldo inmediatamente anterior al ejercicio en el cual se realiza la operación, una vez depurado de las distribuciones de utilidades que hayan ocurrido a la dicha fecha. Como se muestra en el caso en análisis, el saldo inicial de los registros de utilidades

de la sociedad se actualizó a la fecha de las distribuciones e imputación de las cantidades que deben ser imputadas como devolución de capital, lo que produce la siguiente situación:

Rentas Afectas al 31.12.2014		
	Socio 1	Socio 2
Retiros efectivos	\$7.000.000	\$3.000.000
Devolución imputada a FUT	\$ -	\$ -
Devolución imputada a UBET	\$ 20.160.000	\$8.640.000
Incremento	\$1.750.000	\$ 750.000
Renta AFECTA IGC	\$ 28.910.000	\$ 12.390.000
IGC según tabla AT2015	\$ 1.575.342	\$ 215.677
Crédito por IDPC	-\$1.750.000	-\$ 750.000
Total Declaración	-\$ 174.658	-\$ 534.323

De acuerdo al cuadro resumen anterior, la devolución de capital, al momento de ser imputada al saldo del registro FUT, este no contiene utilidades que sustenten dicha imputación, por lo que, como dictan las normas de imputación de las devoluciones de capital, en segundo término debían ser imputadas las cantidades que correspondieran a utilidades de balance en exceso de las tributables, que para el caso de las sociedades anónimas, dichas cantidades constituirán un ingreso afecto a impuestos, sin crédito, hasta por el monto determinado como tal.

Situación Tributaria al 31.12.2014		
DEV. CAPITAL PERCIBIDA	\$ 35.000.000	\$ 15.000.000
INGRESOS PERCIBIDOS	\$7.000.000	\$3.000.000
Total	\$ 42.000.000	\$ 18.000.000
RENTAS GRAVADAS	\$ 27.160.000	\$ 11.640.000
CREDITOS	-\$1.750.000	-\$ 750.000

A continuación se muestra la composición de los ingresos no renta que conformaron las cantidades imputadas como devolución de capital, en su orden corresponde al

registro FUNT, y posteriormente a capital aportado propiamente tal, debido a que ya no restan utilidades que deban pagar los impuestos correspondientes.

Ingreso No Renta al 31.12.2014		
Devolución no afecta impuestos personales	\$ 1.400.000	\$ 600.000
Devolución calificada como ingreso no renta (el artículo 17 N° 7)	\$ 13.440.000	\$5.760.000
Total INR	\$ 14.840.000	\$ 6.360.000

De esta manera, al comparar ambas situaciones, podemos afirmar que una operación de devolución de capital en una sociedad de responsabilidad limitada, respecto de la tributación la Sociedad anónima era más gravosa que la limitada, producto de que esta última debía considerar la RLI del ejercicio, lo que hacía que las rentas afectas disponibles fuesen eventualmente mayores que en una sociedad anónima. Otro elemento a considerar es el hecho de que en la sociedad limitada, las UBET fuesen consideradas retiros en exceso, pudiendo así postergar su tributación, lo que supone una ventaja real respecto de las anónimas. Sin embargo, al comparar los ingresos no renta obtenidos por los propietarios de ambas sociedades, son similares y si considerásemos la modificación de la ley 20.780 que eliminó los retiros en exceso, muy probablemente estos contribuyentes hayan obtenido rentas y costo tributario muy similar ante una devolución de capital, solo los diferenciaría, la RLI o Perdida Tributaria del ejercicio.

Norma Vigente desde el año 2017

Para analizar los efectos que tienen en la equidad tributaria la existencia de dos regímenes tributarios para un mismo grupo de contribuyentes, se exponen los efectos tributarios que genera una devolución de capital.

Régimen Renta Atribuida

En la determinación del Registro de Rentas Empresariales, se apreciar que los retiros efectivos realizados por los socios se imputaron en su totalidad al registro RAP, en consecuencia, no tributarán con los impuestos finales.

Detalle	Control	RAP	REX		STUT
			INR	SAC	
				Generado hasta el Con D° Dev	
				0,315789	
Remanente ejercicio anterior	\$ 12.000.000	\$ 10.000.000	\$ 2.000.000	\$ 5.684.202	\$ 18.000.000
Más: Reajuste anual (Supuesto: No hay corrección monetaria)					
Sub total N° 1 (reajustado al 31.12.2018)	\$ 12.000.000	\$ 10.000.000	\$ 2.000.000	\$ 5.684.202	\$ 18.000.000
Rentas generadas por la propia empresa - RAP del Ejercicio					
Renta líquida imponible	\$ 16.800.000	\$ 16.800.000	\$ -	\$ -	\$ -
Sub total N° 2	\$ 28.800.000	\$ 26.800.000	\$ 2.000.000	\$ 5.684.202	\$ 18.000.000
Imputación de las cantidades indicadas en el inciso segundo del artículo 21 LIR.					
Pago Multas fiscales	-\$ 100.000	-\$ 100.000			
Pago IDPC AT 2018	-\$ 2.700.000	-\$ 2.700.000			
Sub total N° 3	\$ 26.000.000	\$ 24.000.000	\$ 2.000.000	\$ 5.684.202	\$ 18.000.000
Imputación de los retiros del ejercicio de manera proporcional					
Retiros Socio 1 (10-09-2017) \$ 7.000.000	-\$ 7.000.000	-\$ 7.000.000			
Retiros Socio 2 (10-09-2017) \$ 3.000.000	-\$ 3.000.000	-\$ 3.000.000			
Sub total N° 4	\$ 16.000.000	\$ 14.000.000	\$ 2.000.000	\$ 5.684.202	\$ 18.000.000
Imputación de rentas y créditos a título de devolución de capital:					
Devolución capital Socio 1 \$ 50.000.000 70% = \$ 35.000.000	-\$ 11.200.000	-\$ 9.800.000	-\$ 1.400.000		
Monto imputado \$ 16.000.000 70% = -\$ 11.200.000					
Monto no imputado \$ 23.800.000					
Devolución capital Socio 2 \$ 50.000.000 30% = \$ 15.000.000	-\$ 4.800.000	-\$ 4.200.000	-\$ 600.000		
Monto imputado \$ 16.000.000 30% = -\$ 4.800.000					
Monto no imputado \$ 10.200.000					
Sub total N° 5	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 5.684.202	\$ 18.000.000
Devolución de capital imputada al Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT):					
Imputación Socio 1					
Monto no imputado a Registros \$ 23.800.000					
Monto Imputado a STUT \$ 18.000.000 70% = \$ 12.600.000				-\$ 3.978.941	-\$ 12.600.000
Devolución de Capital INR según N° 7 del artículo 17 \$ 11.200.000					
Imputación Socio 2					
Monto no imputado a Registros \$ 10.200.000					
Monto Imputado \$ 18.000.000 30% = \$ 5.400.000				-\$ 1.705.261	-\$ 5.400.000
Devolución de Capital INR según N° 7 del artículo 17 \$ 4.800.000					
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Las cantidades que conforman el registro RAP corresponderán a la atribución de la RLI entre los socios vigentes al final del período, la cual se realizará proporcionalmente según el porcentaje de participación de utilidades, según consta expresamente en el contrato social suscrito e informado al SII.

El detalle de la atribución de rentas propias, considerando los porcentajes de atribución, que realiza la sociedad bajo este régimen, corresponderá a:

Atribución a Socios de Rentas afectas a IGC o IA:			
Renta líquida imponible del ejercicio			\$ 16.800.000
RAP Socio 1	\$ 16.800.000	x 70%	\$ 11.760.000
RAP Socio 2	\$ 16.800.000	x 30%	\$ 5.040.000
Crédito por IDPC Socio 1	\$ 11.760.000	x 25%	\$ 2.940.000
Crédito por IDPC Socio 2	\$ 5.040.000	x 25%	\$ 1.260.000

En base a lo señalado, se establece que las cantidades retiradas por los contribuyentes son imputadas en su totalidad al registro RAP. Quedando en su totalidad no afecta a impuestos finales producto que fue atribuida a través de la asignación de la renta generada por la sociedad.

El detalle de los retiros es:

Situación Tributaria Retiros del ejercicios:	
Retiros Socio 1	
INR (Imputados al registro RAP, reajustados)	\$ 7.000.000
Retiros Socio 2	
INR (Imputados al registro RAP, reajustados)	\$ 3.000.000

Con el fin de determinar que las cantidades retiradas a título de devolución de capital se encuentren tributadas, la ley establece que el orden de imputación para la aplicación del IGC o IA corresponderá a las cantidades contenidas en el FUR, luego a las existentes en el registro RAP, continuando con las cantidades disponibles en el registro DDAN y finalmente a las disponibles en el registro REX. Al existir utilidades que no se encuentren en los registros pero que están pendientes de tributación y se encuentran disponibles para ser retiradas, estas deberán imputarse a los montos de la devolución de capital.

Con lo anterior descrito, se puede apreciar la devolución de capital realizada por la sociedad fue imputada a las cantidades disponibles en los distintos registros con el fin de que las cantidades correspondientes a devolución de capital correspondan a cantidades los montos aportados y no a utilidades sin tributación.

Las cantidades contenidas en el registro RAP ya tributaron, por lo no se encuentran afectos a los IGC.

Producto de la existencia de cantidades pendientes de tributación en el STUT los montos de la devolución que no fueron imputados a los registros deberán rebajarse primeramente de este registro, para que solo la diferencia que no fue imputada, sea considerara una devolución de capital en los términos de lo establecido en el N° 7 del artículo 17.

Situación tributaria de la Sociedad que realiza la devolución de capital:	
Total devolución de capital del ejercicio	\$ 50.000.000
Devolución de Capital Imputadas al:	
Registro RAP, calificada como INR (\$9.800.000 + \$4.200.000)	-\$ 14.000.000

Registro REX, calificada como INR (\$1.400.000 + \$600.000)	-\$ 2.000.000
STUT (\$12.600.000 + \$5.400.000)	-\$ 18.000.000
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR (\$11.200.000 + \$4.800.000)	\$ 16.000.000

Los socios, corresponden a personas naturales por lo cual, en el caso analizado, deberán incorporar en su renta bruta global la parte de la devolución de capital que se encuentra afecta a los impuestos personales, debidamente incrementada en el mismo monto del crédito por IDPC.

Si uno de ellos hubiese correspondido a otro contribuyente acogido al Régimen de Renta Atribuida, las cantidades afectas a IGC o IA deberán ser incluidas en la determinación de la RLI y atribuidas a sus socios. En el caso de corresponder a uno acogido al Régimen Semi Integrado, sólo ingresa el crédito por IDPC.

A continuación, se detalla la situación tributaria que afecta a los socios que perciben la devolución:

Situación tributaria de los Socios a los cuales se les realiza la devolución de capital:	
Socio 1	
Devolución no afecta a IGC (Imputadas a RAP y REX: \$9.800.000 y \$1.400.000)	\$ 11.200.000
Devolución afecta a IGC con derecho a crédito	\$ 12.600.000
Devolución de Capital determinada Ingreso no renta según N° 7 del artículo 17.	\$ 11.200.000
Monto total de Devolución de Capital	\$ 35.000.000
Socio 2:	
Devolución no afecta a IGC (Imputadas a RAP y REX: \$4.200.000 + \$600.000)	\$ 4.800.000
Devolución afecta a IGC con derecho a crédito	\$ 5.400.000
Devolución de Capital determinada Ingreso no renta según N° 7 del artículo 17.	\$ 4.800.000

Monto total de Devolución de Capital

\$ 15.000.000

Régimen Semi Integrado

En la determinación del Registro de Rentas Empresariales, se aprecia que los retiros efectivos realizado por los socios se imputó en su totalidad al registro RAI, razón por la cual deberán ser incorporados a la renta bruta del global complementario de los socios.

Detalle	RAI	REX	SAC		STUT	
			Acumulados a contar del 01.01.2017	Acumulados hasta el 31.12.2016		
			Sujeto a restitución y con D° devol	Con D° Devol.		
			0,369863	0,315789		
Remanente ejercicio anterior	\$ 26.000.000	\$ 24.000.000	\$ 2.000.000	\$ 600.000	\$ 5.684.202	\$ 18.000.000
Más: Reajuste enero septiembre (Supuesto: No hay corrección monetaria)						
Sub total N° 1	\$ 26.000.000	\$ 24.000.000	\$ 2.000.000	\$ 600.000	\$ 5.684.202	\$ 18.000.000
Imputación de los retiros del ejercicio de manera proporcional						
Retiros Socio 1 (10-09-2017) \$ 7.000.000	-\$ 7.000.000	-\$ 1.622.222		-\$ 600.000		
		-\$ 5.377.778			-\$ 1.698.243	-\$ 5.377.778
Retiros Socio 2 (10-09-2017) \$ 3.000.000	-\$ 3.000.000	-\$ 3.000.000			-\$ 947.367	-\$ 3.000.000
Sub total N° 2	\$ 16.000.000	\$ 14.000.000	\$ 2.000.000	\$ -	\$ 3.038.592	\$ 9.622.222
Imputación de rentas y créditos a título de devolución de capital:						
Devolución capital Socio 1 \$ 50.000.000 70% = \$ 35.000.000	-\$ 11.200.000	-\$ 6.735.556	-\$ 1.400.000		-\$ 2.127.014	-\$ 6.735.556
Monto imputado \$ 16.000.000 70% = -\$ 11.200.000		-\$ 3.064.444				
Monto no imputado \$ 23.800.000						
Devolución capital Socio 2 \$ 50.000.000 30% = \$ 15.000.000	-\$ 4.800.000	-\$ 2.886.667	-\$ 600.000		-\$ 911.578	-\$ 2.886.667
Monto imputado \$ 16.000.000 30% = -\$ 4.800.000		-\$ 1.313.333				
Monto no imputado \$ 10.200.000						
Sub total N° 3	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Crédito por IDPC sobre RLI \$ 16.800.000 27% = \$ 4.536.000				\$ 4.536.000		
Rentas Afectas del ejercicio \$ 6.000.000	\$ 6.000.000	\$ 6.000.000				
Ajuste al crédito por GR no afecto \$ 100.000 0,369863 = \$ 36.986				-\$ 36.986		
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ 6.000.000	\$ 6.000.000	\$ -	\$ 4.499.014	\$ -	\$ -

En base a lo señalado, se establece que las cantidades retiradas por los contribuyentes son imputadas en su totalidad al registro RAI, quedando en su totalidad afecta a impuestos finales.

El detalle de los retiros es:

Situación Tributaria Retiros del ejercicios:

Retiros Socio 1	
Renta afecta (Imputados al registro RAI, reajustados)	\$ 7.000.000
Retiros Socio 2	
Renta afecta (Imputados al registro RAI, reajustados)	\$ 3.000.000

Las imputaciones de las devoluciones de capital se efectuaron en primer término a las cantidades contenidas en el FUR, luego a las existentes en el registro RAI, continuando con las cantidades disponibles en el registro DDAN y finalmente a las disponibles en el registro REX.

La devolución de capital se imputo a las cantidades que están pendientes de tributación contenidas en el RAI.

Las cantidades que no fueron imputadas a los registros (RAI Y REX para el caso analizado) serán consideradas devolución de capital en los términos establecidos en el N° 7 del artículo 17 de la LIR, puesto que se imputaron todas las cantidades que se encontraban pendientes.

Situación tributaria de la Sociedad que realiza la devolución de capital:	
Total devolución de capital del ejercicio	\$ 50.000.000
Devolución de Capital Imputadas al:	
Registro RAI, calificada como Renta afecta a IGC (\$9.800.000 + \$4.200.000)	-\$ 14.000.000
Registro REX, calificada como INR (\$1.400.000 + \$600.000)	-\$ 2.000.000
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR (\$23.800.000 + \$10.200.000)	\$ 34.000.000

Los socios, deberán incluir en su renta bruta global la parte de la devolución de capital que se encuentra afecta a los impuestos personales, es decir, las imputadas al registro RAI, las cuales deberán estar incrementada en el mismo monto del crédito por IDPC. En el caso de las cantidades imputadas al registro REX, no deberán incluirse dado que tienen el carácter de ingreso no renta.

Los socios deberán incorporar en su renta bruta global la parte de la devolución de capital que se encuentra afecta a los impuestos personales, debidamente incrementada en el mismo monto del crédito por IDPC.

Situación tributaria de los Socios a los cuales se les realiza la devolución de capital:	
Socio 1	
Devolución afecta a IGC con derecho a crédito (Imputadas a RAI: \$9.800.000)	\$ 9.800.000
Devolución no afecta a IGC (Imputadas a REX: \$1.400.000)	\$ 1.400.000
Devolución de Capital determinada Ingreso no renta según N° 7 del artículo 17.	\$ 23.800.000
Monto total de Devolución de Capital	\$ 35.000.000
Socio 2:	
Devolución afecta a IGC con derecho a crédito (Imputadas a RAI: \$4.200.000)	\$ 4.200.000
Devolución no afecta a IGC (Imputadas a REX: \$600.000)	\$ 600.000
Devolución de Capital determinada Ingreso no renta según N° 7 del artículo 17.	\$ 10.200.000
Monto total de Devolución de Capital	\$ 15.000.000

Para determinar el RAI del ejercicio siguiente, la circular N° 49 de 2016, establece que deberá reponerse todos los retiros que no fueron imputados a los registros, descontadas las cantidades que se encuentran en el registro REX. Junto con lo anterior, se deduce el valor del capital aportado efectivamente a la empresa, con los ajustes correspondientes por aumentos o disminuciones de capital efectuados posteriormente.

El monto positivo de la operatoria descrita será el saldo del RAI para el ejercicio siguiente, desde donde deberán rebajarse los retiros junto a los otros registros.

El RAI determinado, en el caso analizado, para el ejercicio siguiente se determinó en función de los siguientes datos:

Determinación de Rentas Afectas a Impuesto (RAI):	
Capital propio tributario al 31.12.2018	\$ 90.000.000
(+) Retiros Provisorios	\$ -
(-) REX al 31.12.2018	\$ -
(-) Capital aportado reajustado	\$ 84.000.000
	\$ 6.000.000

Medida de Control en la Devolución de Capital

El análisis comparativo final que hemos realizado, está destinado a definir las diferencias y efectos de la modificación realizada al artículo 17, número 7 de la LIR, viendo las cantidades imputadas a los respectivos registros de utilidades, una vez depurados los retiros y distribuciones del ejercicio, para calificar la Devolución de Capital propiamente tal, según se muestra en los siguientes cuadros resúmenes:

Situación Tributaria devolución de Capital al 31.12.2014		
Devolución de capital	Sociedad Limitada	Sociedad Anónima
Devolución Imputada a FUT	\$ 16.700.000	\$ 0
Devolución Imputada a FUNT	\$ 2.000.000	\$ 2.000.000
Devolución Imputada a UBET	\$ 12.100.000 (Retiro en Exeso)	\$ 28.800.000 (Renta afecta sin crédito)
Devolución calificada como INR (el artículo 17 N° 7)	\$ 19.200.000	\$ 19.200.000
Total Devolución de Capital	\$ 50.000.000	\$ 50.000.000

De esta manera, obtenemos resultados comparativos de dos situaciones:

1. Al comparar los escenarios con normas vigentes al 31.12.2014, entre una sociedad limitada y una sociedad anónima, podemos afirmar que una operación de devolución de capital en una sociedad de responsabilidad limitada, respecto de la situación tributaria general, en la sociedad anónima resultaba más gravosa que en la limitada, producto de que esta última debía considerar la RLI del ejercicio, lo que hacía que las rentas afectas disponibles fuesen eventualmente mayores que en una sociedad anónima. Otro elemento a considerar es el hecho de que en la sociedad limitada, las UBET fuesen consideradas retiros en exceso, pudiendo así postergar su tributación, lo que supone una ventaja real respecto de las anónimas. Sin embargo, al comparar los ingresos no renta obtenidos por los propietarios de ambas

sociedades, vemos que estos son similares y si considerásemos la modificación de la ley 20.780 que eliminó los retiros en exceso, muy probablemente estos contribuyentes hayan obtenido rentas y costo tributario muy similar ante una devolución de capital, solo los diferenciaría, la RLI o Perdida Tributaria del ejercicio, materializándose la ventaja respecto de los créditos por IDPC con que cuentan las rentas afectas a los impuestos personales. Finalmente, la cantidad imputada como devolución de capital propiamente tal fue la misma suma para los dos tipos de sociedades, por tanto, la norma cumple su rol de controlar que las cantidades calificadas de ingreso no renta tengan esa real naturaleza.

Situación Tributaria devolución de Capital al 31.12.2018		
Devolución de capital	Régimen Artículo 14A	Régimen Artículo 14B
Devolución Imputada a RAP	\$ 14.000.000	\$ 0
Devolución Imputada a REX	\$ 2.000.000	\$ 2.000.000
Devolución Imputada a RAI (FUT)	\$ 18.000.000	\$ 14.000.000
Devolución calificada como INR (el artículo 17 N° 7)	\$ 16.000.000	\$ 34.000.000
Total Devolución de Capital	\$ 50.000.000	\$ 50.000.000

2. Al comparar la situación tributaria con normas vigentes a contar del 01.01.2017, nos encontramos con que la diferencia en el tratamiento de las devoluciones de capital mantienen el criterio dispuesto en la circular 53/1990, respecto de los saldos de los registros de utilidades a considerar para la imputación de las cantidades a título de devolución de capital, pero en este caso, diferenciando al régimen de renta atribuida en línea con lo que era la sociedad de responsabilidad limitada y el régimen semi integrado con la

sociedad anónima, y vistos los resultados de nuestro análisis, esta diferenciación mantiene la ventaja/desventaja de considerar el resultado del ejercicio y saldo final de los registros, respecto de la situación del régimen del artículo 14A y 14B y los créditos por IDPC disponibles.

Respecto de las sumas calificadas de capital aportado, a diferencia del régimen anterior, en este caso son distintos por efecto de que, en el registro RAI, están contenidas todas las utilidades de la sociedad a través del capital propio tributario, lo que permite considerar que todo aquello que no sea imputado a dicho registro, se trate de capital aportado. En el caso del régimen del artículo 14A, parte de la devolución de capital se imputó al registro RAP producto de la existencia de la renta líquida imponible del ejercicio, donde en definitiva lo que hace es anticipar el impuesto de utilidades que en un futuro serán consumidas o retiradas, que se encuentran en el balance. Esto último podría explicarse por la incorporación de normas de carácter financiero en las leyes 20.780 y 20.899 de la reforma tributaria y que tiene toda lógica, debido a que lo que se mira al momento de devolver capital es patrimonio financiero, y la norma contempla la existencia de diferencias temporales con la información de balance que en algún momento serán utilidades tributarias, y ante una devolución de capital lo que ocurre es que se está anticipando el impuesto de dichas cantidades.

En definitiva, podemos manifestar que la modificación realizada a la norma de devolución de capital en análisis del presente trabajo, cumple con su rol de control en la determinación de las cantidades que califican como ingresos

no renta y de aquellos que si no han cumplido su tributación, ante esta operación deben hacerlo. En relación al análisis de la mayor o menor recaudación producto de esta medida de control, esta va a depender de la naturaleza y características de cada una de las rentas o de los regímenes tributarios a los cuales se encuentren acogidos cada uno de los contribuyentes.

Situación de las Rentas al 31.12.2018		
Rentas Afectas	Régimen Artículo 14A	Régimen Artículo 14B
Renta Atribuida	\$ 16.800.000	\$0
Retiros Afectos con Crédito	\$0	\$ 10.000.000
Devolución de capital imputada a rentas afectas (STUT - RAI)	\$ 18.000.000	\$ 16.000.000
Total Rentas Afectas	\$ 34.800.000	\$ 26.000.000
IGC Determinado (más Incr.- Menos Rebajas)	\$ 1.523.962	\$ 796.811
Créditos disponibles	\$ -9.884.202	\$ -6.074.202
Resultado Declaración	\$ - 8.360.240	\$ -5.277.391

Como se aprecia, la mayor renta general del caso de la sociedad 14A se debe al efecto de la renta atribuida, la que deja su situación tributaria resuelta en el mismo ejercicio en el que se genera, tributando por ello sus propietarios en base a renta devengada, anticipando el pago de impuestos de utilidades que aún se mantienen dentro de la empresa, a diferencia del régimen del artículo 14B, donde se tributa sólo por las utilidades percibidas. Si bien, las rentas afectas totales de la sociedad acogida al régimen de renta atribuida es mayor, también son mayores sus créditos disponibles, por efecto de la renta líquida imponible y porque la integración de créditos con el IGC es total,

como no ocurre en el régimen semi integrado, donde si bien la renta afecta es menor, sus créditos también lo son, lo que provoca una menor devolución en este caso y finalmente, respecto del ingreso fiscal, se producirá una menor o mayor recaudación en la medida que las características propias de cada sistema así lo origine, como lo vemos comparando el antes y después de la reforma tributaria, tal como hemos descrito en el desarrollo del trabajo, según los siguientes cuadros resúmenes:

Situación de las Rentas comparado antes y después Ltda. Con Régimen 14A		
Rentas Afectas	Sociedad Limitada	Régimen Artículo 14A
Rentas Afectas	\$ 10.000.000 Retiros efectivos	\$ 16.800.000 Renta atribuida
Devolución de capital imputada a rentas afectas (FUT - STUT)	\$ 16.700.000	\$ 18.000.000
Total Rentas Afectas	\$ 26.700.000	\$ 34.800.000
IGC Determinado (mas Incr.- Menos rebaja)	\$ 803.703	\$ 1.523.962
CRETIDOS	\$ -6.001.407	\$ -9.884.202
Resultado declaración	\$ -5.197.705	\$ -8.360.240

En igualdad de condiciones, al comparar el antes y después de sociedades de similares características, se produce una mayor recaudación en relación al costo efectivo para el contribuyente en función del impuesto determinado por pagar y los créditos disponibles existentes:

Se trata de un 13,39% versus un 15,42% en actual régimen.

Situación de las Rentas al comparado antes y después SA con Régimen 14B		
Rentas Afectas	Sociedad Anónima	Régimen Artículo 14B
Retiros	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000

Devolución de capital imputada a rentas afectas (FUT - RAI)	\$ 28.800.000	\$ 16.000.000
Total Rentas Afectas	\$ 38.800.000	\$ 26.000.000
IGC Determinado (mas Incr.- Menos rebaja)	\$ 1.791.019	\$ 796.811
CRETIDOS	-\$ 2.500.000	-\$ 6.074.202
Resultado declaración	-\$ 708.981	-\$ 5.277.391

Para el caso de las Sociedades anónimas en similares condiciones al régimen semi integrado, se trata de un costo efectivo para el contribuyente en función del impuesto determinado por pagar y los créditos disponibles existentes de 71,64% versus un 13,12% en actual régimen.

En resumen, actualmente, considerando condiciones similares de sociedades que hoy, en otro escenario normativo, para el caso del régimen semi integrado del artículo 14B, la recaudación sería menor.

Equidad en el ámbito de la tributación de la Devolución de Capital

Si consideramos que la percepción, por parte de los contribuyentes, de un sistema tributario equitativo es imprescindible para evitar o reducir los niveles de evasión y elusión tributaria, dicha percepción toma relevancia cada vez que se realiza una modificación tributaria, por ello no sólo se ha de evaluar la recaudación obtenida con la medida, sino que además evaluar si la existencia de ésta puede afectar la equidad del sistema.

El estudio realizado por Víctor Castañeda Rodríguez¹, sobre la equidad en el sistema tributario y su relación con la moral tributaria de los contribuyentes, establece que existen ciertos factores que se deben considerar al momento de realizar una reforma tributaria para no afectar la equidad. De dicho estudio se concluye que:

1. El trato diferenciado entre contribuyentes con misma capacidad de pago/nivel de ingreso, favorece un menor cumplimiento tributario.
2. En los sistemas tributarios progresivos en el cobro de los impuestos, los contribuyentes tienden a valorar positivamente la forma en que éstos son cobrados, asentando la idea que es obligación pagarlos.
3. Las personas contribuyen con el financiamiento del Estado, en la medida que la estructura tributaria permita la distribución del ingreso entre los ciudadanos.

¹ La equidad del Sistema Tributario y su relación con la moral tributaria, Víctor Castañeda Rodríguez

Junto con los elementos mencionados, el establecimiento de erosiones tributarias viene afectar la sensación de equidad entre los contribuyentes, tanto horizontal como verticalmente.

Dichas erosiones del sistema tributario corresponden a “... *magnitudes de recursos que se descuentan de la base o partes de la base que tienen un tratamiento especial con respecto a la forma general como es tratado el resto de la base. Las erosiones tributarias pueden ser lícitas (aprobadas en los textos legales en que se define cada impuesto) e ilícitas (no contempladas ni aceptadas en la ley o derivadas de interpretaciones incorrectas de la ley). Las erosiones lícitas se denominan a veces gastos tributarios. Los gastos tributarios se definen como el monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento tributario que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinadas actividades, sector, rama, región o grupo de contribuyentes. Se podría interpretar como una forma especial de entregar subsidios, de los cuales no sabemos públicamente a que contribuyente particular se entrega y cuál es exactamente su monto*”².

Frente a lo mencionado, podemos establecer que una reforma a las normas tributaria que busque mejorar los niveles de recaudación deberá velar para que las modificaciones establecidas generen, entre los sujetos que serán afectadas por ellas, un trato equitativo.

Al establecer la Reforma Tributaria dos regímenes para los contribuyentes indicados

² Elementos a Considerar en una Reforma Tributaria
<http://www.revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/download/41117/42660>

en el artículo 14 de la LIR viene a complejizar el sistema tributario, haciendo que se torne de menor simplicidad y por esto menos eficiente, tanto para su cumplimiento como para su fiscalización.

Además, la existencia de éstos afectaría la equidad tributaria de los contribuyentes, especialmente la equidad horizontal puesto que, bajo características tributarias iguales, tributarán de forma diferente según la opción a la cual se acogieron.

A continuación, analizaremos el caso expuesto para determinar si la modificación en la determinación del monto, en una devolución de capital, que será considerado un ingreso no renta según lo establece el N° 7 del artículo 17 de la LIR genera inequidad horizontal.

Para realizar lo anterior, es necesario evaluar los efectos que los distintos órdenes de imputación establecidos en cada régimen tributario generan en la sociedad que realiza la devolución y en el socio que recibe dichos montos.

Según se señaló, los contribuyentes acogidos al Régimen de Renta Atribuida deberán realizar la imputación de las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas por concepto de devolución de capital a los saldos existentes en los registros al término del ejercicio en que ésta se lleva a cabo. En el caso de los contribuyentes acogidos al Régimen Semi Integrado, dichas imputaciones se realizan a los registros existentes al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que se realiza la devolución.

De lo anterior podemos diferenciar que los registros del Régimen de Renta Atribuida, a los cuales se imputaran las devoluciones de capital, contendrá las cantidades generadas por la empresa durante el año en que ésta se realiza más los remanentes del año anterior e incorporaciones por reorganización empresarial. En el caso de los registros del Régimen Semi Integrado, al cual se realizarán las imputaciones de las devoluciones de capital, contendrá las rentas que están afectas a impuestos finales y que se encuentran pendientes de tributación.

Lo anterior implica, además en el caso del régimen de atribución, que las rentas contenidas en el registro RAI tributaron por ello las devoluciones que sean imputadas a dicho registro serán un ingreso no renta, pero no en los términos establecidos en el N° 7 del artículo 17 de la LIR.

Revisando el caso, podemos determinar que las rentas afectas a impuestos personales (ambos socios son sujetos del IGC) para los contribuyentes del Régimen de Renta Atribuida es mayor producto de que contiene la atribución de la renta generada por la sociedad durante el año.

Rentas Afectas			
Régimen de Renta Atribuida		Régimen Semi Integrado	
Renta Atribuida	\$ 16.800.000	Retiros efectivos	\$ 10.000.000
Devol. imputada al STUS	\$ 18.000.000	Devol. imputada a RAI	\$ 14.000.000
Incremento	\$ 5.684.202	Incremento	\$ 6.284.202
Renta afecta IGC	\$ 40.484.202	Renta afecta IGC	\$ 30.284.202

A nivel de socios se puede ver que el efecto de dicha mayor base afecta a IGC, implica un mayor IGC, pero al tener en su composición renta atribuida desde su sociedad, ésta viene acompañada del crédito que afecto la determinación de la renta en la empresa.

Rentas Afectas			
Régimen de Renta Atribuida		Régimen Semi Integrado	
IGC según tabla AT2017	\$ 1.523.962	IGC según tabla AT2017	\$ 796.811
Crédito por IDPC RAP	-\$ 4.200.000	Crédito por IDPC con restitución	-\$ 600.000
Crédito por IDPC STUT	-\$ 5.684.202	Restitución	\$ 210.000
		Crédito por IDPC con devolución	-\$ 5.684.202
Total Declaración	-\$ 8.360.240	Total Declaración	-\$ 5.277.391

Los ingresos que no constituyen rentas porque ya cumplieron su tributación, tienen una conformación distinta en cada uno de los regímenes.

En el caso del Régimen de Renta Atribuida está conformado por los retiros efectivos, las devoluciones imputadas al registro RAP y REX y las devoluciones de capital. En el caso del Régimen Semi Integrado, dicha cantidad estará conformada por las rentas exentas de IGC que conforman el registro REX y la devolución realizada en los términos del N° 7 del art. 17.

Ingresos no constitutivos de renta			
Régimen de Renta Atribuida		Régimen Semi Integrado	
Retiros efectivos	\$ 10.000.000		
Devolución no afecta impuestos personales	\$ 16.000.000	Devolución no afecta impuestos personales	\$ 2.000.000

Devolución calificada como ingreso no renta según N° 7 del art. 17	\$ 16.000.000	Devolución calificada como ingreso no renta según N° 7 del art. 17	\$ 34.000.000
Ingreso No Renta	\$ 42.000.000	Ingreso No Renta	\$ 36.000.000

De la información podemos concluir que el monto determinado como ingreso no renta en los términos indicados en el N° 7 del artículo 17, en el Régimen de Renta Atribuida es menor que al determinado en el Régimen Semi Integrado debido a que las cantidades de la devolución que fueron imputadas a los registros RAI y REX, razón por la cual en dicho régimen el crédito contra el IGC producto de la renta atribuida implica una menor carga tributaria para el socio.

Situación tributaria de la devolución de capital:			
Régimen de Renta Atribuida		Régimen Semi Integrado	
Total devolución de capital del ejercicio	\$ 50.000.000	Total devolución de capital del ejercicio	\$ 50.000.000
Devolución de Capital Imputadas al:		Devolución de Capital Imputadas al:	
Registro RAP, calificada como INR (\$9.800.000 + \$4.200.000)	-\$ 14.000.000		
Registro REX, calificada como INR (\$1.400.000 + \$600.000)	-\$ 2.000.000	Registro REX, calificada como INR (\$1.400.000 + \$600.000)	-\$ 2.000.000
STUT (\$12.600.000 + \$5.400.000)	-\$ 18.000.000	Registro RAI, calificada como Renta afecta a IGC (\$9.800.000 + \$4.200.000)	-\$ 14.000.000
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR. (\$11.200.000 + \$4.800.000)	\$ 16.000.000	Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR. (\$23.800.000 + \$10.200.000)	\$ 34.000.000

A partir de los resultados analizados, se puede apreciar que existen diferencias en las cantidades que se determinan como ingreso no renta en una devolución de capital, las cuales están dadas por la naturaleza de cada régimen. Por un lado, en

el Régimen de Renta Atribuida las rentas generadas por la empresa deben tributar en el mismo ejercicio en que éstas fueron generadas tanto con el IDPC como con el IGC o IA, considerando que el IDPC determinado corresponderá a un crédito contra el impuesto personal del dueño, lo cual significa una integración total de los impuestos. En el caso del Régimen Semi Integrado, se basa en que las rentas generadas por la empresa tributan en el mismo ejercicio, pero los dueños tributan con los impuestos finales, sólo en el momento en que realicen un retiro o sean distribuidas. A diferencia del otro régimen, no existe una integración total de los impuestos. Por lo cual, los dueños al realizar un retiro deberán restituir una parte del IDPC asignado a la renta retirada, implicando una mayor carga tributaria.

Del análisis comparativo realizado entre ambos regímenes, bajo los supuestos establecidos (monto de retiros, saldo total de utilidades tributables, monto de la devolución de capital, renta líquida y otros), se puede apreciar que frente a una devolución de capital existen diferencias en la determinación de las sumas a considerar ingreso no renta para los dueños en los términos establecidos en el N° 7 del artículo 17 de la LIR. Pero, como se mencionó, dichas diferencias radican en la naturaleza de las rentas que contienen los registros a los cuales se deben realizar la imputación de las devoluciones.

Lo anterior muestra que las devoluciones, para ambos regímenes, solo serán consideradas devolución del capital aportado, mientras no existan utilidades en la empresa que no hayan cumplido su tributación o, en el caso del Régimen de Renta Atribuida, se encuentren tributadas.

Considerando lo indicado podemos establecer que la modificación de la norma, considerando la naturaleza de ambos regímenes, controlan que los montos devueltos correspondan a capital y no a utilidades que deban aún pagar los impuestos correspondientes.

Si bien se puede establecer que lo gravoso de un régimen u otro está relacionado con la naturaleza de las rentas que componen los registros y por esto de su tributación, la existencia de los dos regímenes de tributación para los contribuyentes sujetos al IDPC que declaran sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa genera inequidad en el sistema tributario dado que entrega la opción al contribuyente de elegir el régimen bajo el cual tributar y con esto produce que contribuyentes bajo iguales características tributarias tengan distintas formas de determinar la carga de impuestos a nivel de empresa como a nivel de los dueños, socios, accionistas o comuneros.

Conclusiones

Analizando el mensaje presidencial del 01 de abril del 2014 se puede establecer que una de las críticas para modificar el sistema tributario era la erosión que generaba en éste la existencia del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), el cual establecía una inequidad tributaria entre los contribuyentes que obtenían rentas gravadas con el IDPC en relación con los contribuyentes que generaban rentas gravadas con el Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC), puesto que los primeros podían suspender la tributación de las rentas a través del FUT, los segundos tributaban directamente por las rentas obtenidas del trabajo.

Con la existencia de los dos nuevos regímenes, la Reforma Tributaria estableció, entre un mismo grupo de contribuyentes, una erosión en la base para determinar, en el caso en análisis, el monto a considerar ingreso no renta en los términos del N° 7 del artículo 17, lo cual como se indicó, afecta la percepción de equidad horizontal entre contribuyentes con iguales características.

La posibilidad de optar permitirá que los contribuyentes puedan evaluar los costos de oportunidad que genera realizar una devolución de capital en un régimen u otro y con esto generar planificaciones tributarias que no corresponderán a maniobras elusivas para suspender la tributación puesto que, como se menciona, es una opción que es entregada por el legislador.

Analizando lo anterior, podemos establecer que la existencia de dos regímenes bajo los cuales los contribuyentes pueden optar destruye la idea de establecer un sistema que tienda a la equidad tributaria.

Un sistema tributario equitativo debe tender a que las decisiones de orden empresarial que realizan los contribuyentes, como es la devolución de capitales aportados, no debe verse afectada por la existencia de normas tributarias que generen escenarios distintos, afectando con esto la percepción de equidad del sistema tributario.

BIBLIOGRAFÍA

1. Mensaje Presidencial con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.
01 de abril de 2014.
2. Mensaje Presidencial con el que inicia un proyecto de ley que Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias
09 de diciembre de 2015.
3. Circular N°53 de 17 de octubre de 1990, Servicio de Impuesto Internos
4. Oficio N°30 del 12.01.2010, Servicio de Impuesto Internos
5. Oficio Circular N°699 del 10 de abril del 2013, Servicio de Impuestos Internos
6. Circular N°10 del 30 de enero del 2015, Servicio de Impuestos Internos.
7. Circular N°49 de 14 de julio de 2016, Servicio de Impuesto Internos
8. Oficio N°1.951 del 25 de agosto del 2011, Servicio de Impuesto Internos

9. Manual Reforma Tributaria – Nuevos Regímenes Tributarios
Ministerio de Hacienda - Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

10. Elementos a Considerar en una Reforma Tributaria
Revista de Estudios Tributarios
Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile.

11. Tributación: Equidad y/o Eficiencia
Revista de Estudios Tributarios
Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile.

12. Tratamiento tributario de las devoluciones de capital,
Reporte Tributario N°43 de 2013,
Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile.

13. Devolución de Capital
María Elena Oviedo Duarte
Revista de Estudios Tributarios N°15 de 2016,
Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile.

14. Opción de acogerse al pago del impuesto sustitutivo durante el año comercial
2016 y hasta abril de 2017,
Reporte Tributario N°70 de 2016,

Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile.

15. Introducción al Régimen de tributación sobre Renta Atribuida,
Reporte Tributario N°71 de 2016,
Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile.

16. Devolución de Capital en el Régimen de renta atribuida,
Reporte Tributario N°75 de 2016,
Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile.

17. Introducción al Régimen de tributación semi-integrado,
Reporte Tributario N°77 de 2016,
Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile.

18. Devolución de Capital en el Régimen de tributación parcialmente integrado,
Reporte Tributario N°81 de 2017,
Centro de Estudios Tributario de la Universidad de Chile.