Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 206
AÑO LXVII
JULIO-DICIEMBRE 1999
Fundada en 1933

ISSN 0303 - 9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

OBLIGACION DE DECLARAR INICIACION DE ACTIVIDADES Y AVISO DE TERMINO DE GIRO

ABUNDIO PEREZ RODRIGO
Profesor de Derecho Económico
Universidad de Concepción

I. INICIACION DE ACTIVIDADES

1. Descripción

La obligación, establecida en el artículo 68 del Código Tributario, no va más allá del significado de los términos gramaticales que la enuncian; en efecto, el contenido de la obligación se cierra con la simple comunicación, al Servicio de Impuestos Internos, del comienzo de una actividad que puede producir rentas, bien susceptibles de ser gravadas en primera categoría, bien señaladas en segunda categoría.

¿Qué debe entenderse por iniciación de actividades? La respuesta la encontramos en el inciso segundo del artículo 68 del CT; según el cual, para efectos de este artículo, se entiende que se inician las actividades cuando se efectúe cualquier acto u operación que constituya elemento necesario para la determinación de los impuestos periódicos que afecten a la actividad que se desarrollará, o que generen los referidos impuestos, por vía ejemplar, pueden conformar esos actos u operaciones, la adquisición de bienes o pago de servicios que pueden dar derecho a crédito fiscal del DL 825 y/o gastos necesarios para la determinación de la renta líquida imponible del DL 824; pero no los conformarían hechos como el otorgamiento de la escritura social, la inscripción del extracto de la misma en el Registro de Comercio o la publicación del mismo en el *Diario Oficial*.

2. Obligados a presentar esta declaración

a) Personas que exploten bienes raíces agrícolas, referidos en el artículo 20 Nº 1 letras a) y b) del DL 824, de 1974.

b) Personas que realicen alguna de las actividades señaladas en el artículo 20 Nº 3 del DL 824 y que son: industria, comercio, minería, explotación de las riquezas del mar, las demás actividades extractivas, compañías aéreas, compañías de se-

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

guros, bancos, asociaciones de ahorro y préstamo, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, empresas financieras y otras de actividad análoga, constructoras, periodísticas, publicitarias, radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

c) Personas que realicen alguna de las actividades señaladas en el artículo 20 Nº 4 del DL 824 y que son: corredores titulados o no, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, agentes de seguro que no sean personas naturales, colegios, academias, institutos de enseñanza particular, otros establecimientos particulares del mismo género, clínicas, hospitales, laboratorios, otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.

d) Los que realicen alguna actividad que quede incluida en el artículo 20 Nº 5 del DL 824. Estamos frente a una norma residual por cuanto se incluyen todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas. El SII posee una enumeración abundante de rentas gravadas, en virtud de este número, como por ejemplo: mayor valor obtenido en la enajenación de bienes del activo fijo o inmovilizado, premios obtenidos por caballos de carrera propios, beneficio obtenido en la enajenación del derecho de llaves, patentes y marcas comerciales.

e) Personas que ejerzan alguna profesión de las enumeradas en el artículo 42 Nº 2 del DL 824 y que son: profesionales liberales o independientes, personas que desarrollen ocupaciones lucrativas, no comprendidas en primera categoría ni en el Nº 1 de este artículo, incluyéndose los auxiliares de la administración de justicia, los corredores que sean personas naturales, que utilicen exclusivamente su trabajo o actuación personal y que no empleen capital, y las sociedades de profesionales.

f) Los directores o consejeros de sociedades anónimas a que se refiere el artículo 48 del DL 824.

3. No están obligados a presentar la declaración de iniciación de actividades: por no encontrarse en las normas señaladas en el artículo 68 CT

a) Los que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, se encuentra en el artículo 20 Nº 1 letra c).

b) Quienes exploten bienes raíces no agrícolas pues se encuentran señalados en el artículo 20 N° 1 letras d), e) y f).

c) Los que obtengan rentas de capitales mobiliarios a que se refiere el artículo 20 N° 2 del DL 825.

d) Los trabajadores dependientes, referidos en el artículo 42 N° 1 del DL 824.

Obviamente no hay obligación en la medida que la persona sólo obtenga rentas de alguna o algunas de las categorías anteriores, ya que si, además, desarrolla alguna actividad de las señaladas en el número anterior deberá cumplir con la obligación por esta razón.

e) Personas que se acojan a exención o al trámite simplificado.

El artículo 68 del CT faculta al director del SII para eximir de esta obligación o para establecer un régimen simplificado para su cumplimiento, mediante normas

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de carácter general, aplicable a contribuyentes o a grupos de contribuyentes de escasos recursos económicos o de escasa preparación. A los contribuyentes que puedan acogerse bien a la exención, bien al régimen simplificado de declaración de iniciación de actividades se les permite optar por la declaración común de iniciación de actividades.

4. Situaciones especificas aclaradas por el SII

a) Continuación de giro total o parcial de las actividades del fallido, en conformidad al artículo 112 de la Ley 18.175.

Si se acuerda y decide continuar desarrollando el giro del fallido, éste no puede administrar sus bienes pues queda inhibido, de derecho, decretada la declaratoria de quiebra, pasando, esa administración, al Síndico, que se hace cargo de los bienes de aquél; no existiendo iniciación de actividad alguna, sino simple continuación de la ejercida por el fallido.

En ese contexto, señala el SII, no es necesario realizar declaración de iniciación de actividades[1].

b) Sociedades de hecho y comunidades.

El SII entiende por sociedad de hecho aquella que pretendió, en la voluntad de los socios, ser una sociedad formal, con todos los requisitos y solemnidades exigidos por la ley, pero por falta o incumplimiento de alguno de los requisitos no llegó a tener la calidad de sociedad de derecho; por ejemplo, no se inscribió el extracto o no se efectuó la publicación del extracto en el *Diario Oficial* o se hizo fuera de plazo.

Para efectos de tributación deben ser tratadas como si fueran comunidades, teniendo presente que nuestro derecho hace aplicables las normas relativas a las comunidades para la liquidación de las sociedades de hecho. Lo mismo hace el artículo 6° del DL 825, estableciendo la responsabilidad solidaria de los socios o comuneros en la declaración y pago de los impuestos a la renta, salvo que en su declaración individual de renta individualicen a los otros comuneros o socios, indicando la cuota o parte que les corresponde en la sociedad de hecho o comunidad.

Para que tanto las sociedades de hecho como las comunidades puedan ser tratadas tributariamente de acuerdo a las normas relativas a las comunidades, debe probarse fehacientemente, ante el SII, el dominio en común del negocio o empresa que generará las rentas a distribuirse entre ellos.

Cumplido ese requisito, la declaración de iniciación de actividades de las sociedades de hecho y comunidades se hará a nombre de uno de los comuneros o socios de hecho, agregándole la palabra "y otros"; no pudiendo hacerlo mediante una aparente razón social o nombre de fantasía[2].

5. Forma de cumplir la obligación

La declaración inicial se hará en un formulario único, es el mismo cualquiera sea la actividad, proporcionado por el SII que debe contener todas las enunciaciones necesarias para el enrolamiento del contribuyente en todos los registros en

[1] Informe N° 4 de 31.01.1977.
[2] Las instrucciones completas sobre la materia pueden consultarse en la Circular N° 143 de 16.10.1972.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

que deba inscribirse; sabemos ya que el artículo 68 del CT impone la obligación al SII de inscribir al contribuyente en los registros que proceda; a aquél le basta con llenar el formulario.

En cuanto a la oficina del SII en que debe presentarse la declaración inicial, parece lógico que debe hacerse en la del lugar en que tenga domicilio el declarante, pero no hay norma legal que lo exija.

6. Antecedentes que deben acompañarse al realizar la declaración de iniciación de actividades

Estos antecedentes no están exigidos por la ley, sino que son simples instrucciones del SII; es evidente que ninguna oficina del SII recepcionará la declaración si no se adjuntan, pero también es evidente que procedería la presentación de un recurso de protección en su contra por atentar, si no violar, la libertad económica, garantizada en la Constitución Política.

Se trata de antecedentes susceptibles de clasificar en:

a) Exigidos para todo tipo de contribuyentes:

–Presentar RUT o CNI, según los casos.

–Recibo de contribuciones o de arriendo del inmueble donde se realizará la actividad.

–Patente o permiso municipal.

b) Exigidos para determinados contribuyentes:

–Para profesionales liberales, el título profesional o documento que corresponda.

–Para sociedades, copia autorizada de la escritura de constitución de la sociedad.

–Para sociedades de hecho y comunidades: Individualización de todos los socios o comuneros mediante CNI o RUT y domicilio; proporción de los derechos de cada uno en el patrimonio común; porcentaje de la participación de cada uno; designación de un representante legal, señalando su nombre, domicilio y CNI o RUT en la declaración inicial; la declaración en que se designa debe ser firmada por todos los socios o comuneros, autorizándose las firmas por un notario público.

7. Modificaciones de datos contenidos en el Formulario de declaración

El inciso final del artículo 68 obliga a los contribuyentes a poner en conocimiento de la Oficina del SII que corresponda, las modificaciones importantes de los datos y antecedentes contenidos en el Formulario único de declaración de iniciación de actividades.

Considerando los antecedentes contenidos en el formulario, preciso es concluir que toda modificación de los mismos debe ser comunicada al SII; en efecto esos datos son: RUT, nombres y apellidos o razón social, giro o actividad, clase de sociedad, domicilio, representante legal individualizado con nombres, apellidos y cédula nacional de identidad o RUT y composición de capital inicial; se podría excluir de la comunicación solamente los cambios en la composición de este último dato.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

8. Otras comunicaciones al SII

El SII ha establecido la obligación de los contribuyentes de poner en su conocimiento el hecho de abrir sucursales, locales, negocios, bodegas.

Lo importante en este orden de ideas es que el incumplimiento no puede acarrear, para el contribuyente, sanción alguna por aplicación del principio *"nullum crimen nulla poena sine lege"*, reconocido, en nuestro ordenamiento jurídico, como garantía constitucional (CPE artículo 19 N° 3).

9. Plazo para presentar la declaración de iniciación de actividades

La declaración en comentario debe presentarse dentro de los dos meses siguientes a aquel en que se comiencen las actividades. Es decir, el plazo será diferente según el día del mes en que se inicien las actividades; así para quien comienza el día 1 de enero, vencerá el día 31 de marzo y en esta misma fecha vencerá el plazo para el contribuyente que comenzó su actividad el día 31 de enero o cualquier otro día del mismo mes, por cuanto el plazo de dos meses comienza sólo al terminar el mes dentro del cual comenzó la actividad.

En la práctica este plazo se verá reducido en todas aquellas situaciones, que serán casi todas, en que el contribuyente tenga que emitir documentos timbrados por el SII, pues para llevar un estricto control del timbraje el SII exigirá la exhibición del comprobante de iniciación de actividades.

10. Infracciones por incumplimiento de la obligación

a) No presentación de la declaración dentro del plazo. Configura la infracción descrita y sancionada en el artículo 97 N° 1 del CT al tratarse de una declaración que no constituye la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto. La sanción es sólo pecuniaria y puede ir de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

b) No comunicación al SII de las modificaciones importantes a los datos y antecedentes contenidos en el formulario de iniciación de actividades.

Estimamos que como no se trata de una declaración propiamente tal, sino de modificaciones importantes a una declaración, la infracción conformada es la general, contenida en el artículo 109 del CT que sanciona con una multa no inferior al 1% ni superior al 100% de una unidad tributaria anual toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica. La consecuencia para el contribuyente de aplicar esta disposición y no el artículo 97 N° 1 está en el extremo inferior de la multa.

II. AVISO DE TERMINO DE GIRO

Es ley de vida que, por innumerables razones, un día cualquiera el contribuyente decide o es obligado a cesar en su actividad. Este hecho no le es indiferente al legislador que no desea que la inactividad de ese contribuyente permanezca en una nebulosa. Por ello obliga a formalizar ese fin o cese de actividades en el artículo 69 del CT.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

1. Contenido de la obligación

Si bien existe una referencia uniforme a la obligación de dar aviso de término de giro, en realidad comprende tres obligaciones que es necesario diferenciar porque de lo contrario surgirán dificultades, algunas insolubles, sobre todo en materia de infracciones para el caso de incumplimiento; esa trilogía está compuesta por :

a) Aviso escrito al SII comunicando que se ha puesto término a la actividad;

b) Acompañar el balance final o los antecedentes que el propio SII estime necesarios.

El período que abarque este balance podrá ir de un día a un año, dependiendo de la fecha en que se terminen las actividades. Esto porque el cierre del ejercicio normal es el día 31 de diciembre, por exigencia perentoria tanto del artículo 16 del CT como de diversas disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por lo tanto, aun cuando se ponga término a la actividad el día 1 de enero de un año determinado, no es posible ampliar hasta ese día el balance que debió, practicarse el día 31 de diciembre del año anterior. En otros términos, el primer extremo del balance es siempre, salvo inicio de actividades, el día 1 de enero y el extremo final dependerá del fin de las actividades.

c) Pagar el impuesto correspondiente hasta el momento de expresado el balance. Como se trata de los impuestos a la renta y al valor agregado, principalmente, se requerirá que el pago vaya acompañado de la declaración correspondiente. Por lo tanto, si bien el Código se refiere sólo al pago, en realidad serán declaración y pago de los impuestos que procedan.

2. Obligados a declarar término de giro

Toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos.

Se plantea un problema en la interpretación de la frase "deje de estar afecta a impuestos".

El SII en la Circular Nº 27-85 estima que ... "se refiere sólo a impuestos normales y propios que deriven del ejercicio regular del giro o actividad que termina y no a otros que puedan seguir afectando al contribuyente por otras razones o por los actos liquidatorios de la empresa o sociedad". Así un trabajador dependiente que paralelamente tiene una actividad comercial y cesa en ésta, tendrá que dar aviso de término de giro, aun cuando seguirá afecto a impuesto por las rentas que obtenga como trabajador dependiente.

Pensamos que esa puede haber sido la intención del legislador; más todavía, ese puede ser el espíritu de la ley. Pero la interpretación atenta contra la norma base de interpretación de la ley, contenida en el artículo 19, inciso primero del CC, que nos dice "Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu".

Ahora bien, el sentido gramatical de la ley es clarísimo; exige que la persona por cesar en sus actividades deje de estar afecta a impuestos. Y no cabe duda que en

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

el ejemplo anterior, el trabajador dependiente sigue estando afecto al impuesto único que grava sus remuneraciones; pensar lo contrario es negar la evidencia.

Con lo dicho la cuestión parecería zanjada; pero no es así, pues esa interpretación la torna inaplicable, salvo en caso de muerte de la persona natural o disolución de la persona jurídica. Efectivamente, mientras una persona se mantenga viva va a estar afecta a impuestos, por cuanto la adquisición de los bienes indispensables para satisfacer las necesidades vitales implica pagar el impuesto que afecta estas operaciones.

Por otro lado, la muerte libera a la persona natural de obligaciones; por lo tanto, sólo afectaría a los procesos de liquidación de las personas jurídicas.

En síntesis nos encontramos con una norma que no dice lo que quiso decir; parece obvio que quiso decir la interpretación del SII, pero utilizó términos que hacen ilegal tal interpretación. Estamos frente a un ejemplo, de los tantos que existen en la legislación tributaria, de utilización de una deficiente técnica legislativa.

3. Liberados de dar aviso de término de giro

a) Situaciones establecidas en la ley (artículo 69 inc. 2° C.T.):

a1) No es necesario dar aviso de término de giro cuando una empresa individual se convierte en sociedad de cualquier naturaleza siempre que:

– la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente, en la escritura social, de todos los impuestos que adeudare la empresa individual, relativos al giro o actividad de que se trate.

– la empresa que desaparece debe efectuar balance de término de giro a la fecha de su extinción y

– la sociedad que se cree debe pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo de los dos meses siguientes al cese de las actividades de la empresa que terminó. Y los demás impuestos dentro de los plazos legales.

a2) En los casos de aporte de todo el activo y pasivo de una sociedad a otra, siempre que:

– la receptora o adquirente se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por parte de la sociedad aportante, en la correspondiente escritura de aporte. Al igual que en la situación anterior, la forma práctica de hacerlo tendrá que ser introduciendo una cláusula especial en la escritura social declarando la responsabilidad correspondiente.

– la sociedad que desaparece efectúe balance de término de giro a la fecha de su extinción y

– la sociedad receptora pague los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, en el plazo de dos meses a contar de la fecha del aporte y los demás impuestos dentro de los plazos legales.

a3) En los casos de fusión de sociedades[3], debiendo cumplir los requisitos de la situación anterior.

[3]El SII, en Circular N° 124, de 1975, refiriéndose a los aportes como hecho gravado especial del IVA, entiende que "existe fusión cuando de dos o más sociedades distintas se forma una nueva sociedad". Definición que, por su obviedad, puede aplicarse también en la materia que estamos tratando.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

b) Situaciones declaradas en interpretación del Servicio de Impuestos Internos:

b1) No procede el término de giro cuando el comunero sigue desarrollando la actividad que antes se tenía en comunidad.

Esto por cuanto el contribuyente no es la comunidad sino cada comunero y éste sigue con la actividad.

No obstante, se estima conveniente dar aviso por escrito al SII del término de la explotación en común, para precaverse de molestias que pudieran producirse en la persecución de la responsabilidad solidaria que establece el artículo 6º del D.L. 824, en los casos de comunidad no hereditaria ni proveniente de la disolución de la sociedad conyugal[4].

b2) Liquidación de una asociación o cuentas en participación. Tampoco procede, en este caso, exigir certificado de término de giro, por cuanto en estas asociaciones el socio gestor es el responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referentes a las operaciones que constituyen el giro de la asociación u objeto del encargo. Y las rentas que correspondan a los partícipes se considerarán para el cálculo del impuesto global complementario o adicional de éstos, sólo en el caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, según disposición expresa del artículo 28 del CT[5].

b3) No procede término de giro por cambio de razón social.

Cuando una sociedad de personas cambie su razón social, sin modificar el capital ni la actividad económica que desarrolla, no procede el término de giro de sus actividades. Agregando que tampoco habría mérito legal para denegar, a la nueva razón social, el uso tributario de las pérdidas de arrastre acumuladas que experimentó la empresa, sobre todo si continúa con el giro la misma persona jurídica con una distinta razón social[6].

4. El término de giro parcial

Es menester referirnos a este tema que ha originado dificultades a muchos contribuyentes, principalmente transportistas, cuando al vender uno o más vehículos de la empresa, algunos señores notarios les han exigido que den aviso parcial de término de giro, para autorizar las firmas de las partes en los contratos de venta de vehículos motorizados. Muchas transferencias de esos bienes no han podido efectuarse en forma legal y otras se han realizado por vía de hecho, debido a esa actitud de los ministros de fe.

La respuesta legal a esta cuestión es clara; no existe término de giro parcial; el término de giro es total o no existe; la obligación nace por la terminación del giro comercial o industrial o de las actividades que se desarrollen. Por lo tanto la posición del transportista que vende uno o más de sus vehículos, pero sigue en su actividad es la misma que la de cualquier contribuyente que vende un bien de su activo fijo, prosiguiendo con su giro. Este tipo de operaciones puede tener consecuencias

[4] Suplemento N° 6 (12)-17, de 23.09.64.
[5] Informe N° 395 de 11.02.64.
[6] Oficio N° 1.023 de 30.03.1988.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

tributarias importantes en materia de impuesto a la renta y a las ventas, pero no aquí.

El SII ya en el año 1977, frente a una consulta del Servicio de Cooperación Técnica, señalaba que se habían impartido instrucciones en cuanto a que el trámite de término de giro parcial no es necesario en los casos de ventas de taxis, camionetas, ventas parciales de activos y otras que no signifiquen necesariamente que el contribuyente ponga término a su giro comercial o industrial o a sus actividades, ni que deje de estar afecto a impuesto[7].

Como siguieron las reincidencias, años más tarde, frente a constataciones de que algunas direcciones regionales del Servicio siguen acogiendo a tramitación los llamados "Términos de giro parciales", en casos de ventas de bienes del activo fijo o inmovilizado; venta de uno o más vehículos destinados al transporte de carga o pasajeros, cuando se trata de empresas que poseen este tipo de bienes y no obstante continúan desarrollando su actividad; es decir, no están poniendo término a su actividad o giro comercial ni han dejado de estar afectos a impuestos, y otras situaciones similares, el SII vuelve a reiterar la misma doctrina.

Sobre la materia, cabe hacer presente que los "Términos de giro parciales" no tienen su origen en ninguna disposición legal, como tampoco en instrucciones oficiales impartidas por el director del Servicio, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 6º, letra A, Nº 1 del CT. Por el contrario, en lo que se refiere a la venta de taxis, camionetas y otras ventas parciales de activos, se impartieron instrucciones, señalando, expresamente, que no es necesario, en estos casos, el término de giro toda vez que el contribuyente no pone término a sus actividades y no ha dejado de estar afecto a impuestos[8].

Ordena, además, a los directores regionales a adoptar las providencias tendientes a la eliminación de la tramitación de los llamados "Términos de giro parciales", a objeto de evitar trámites innecesarios, con el consiguiente mal uso de los recursos materiales y humanos con que cuenta el Servicio.

5. Cierre de sucursales

En la misma Circular Interna el SII establece que cuando se cierre alguna sucursal, ésta deberá tratarse como si fuera un término de giro, con el único objeto de llenar el actual formulario 3239, no debiendo hacerse ningún trámite adicional. Se trata sólo de cumplir con la primera parte de la obligación, es decir, del simple aviso del fin del funcionamiento de la sucursal.

Pensamos que el SII no tiene facultades para establecer esta obligación pues, por una parte, el artículo 69 del CT es claro al exigir el término de giro sólo cuando se pone fin a las actividades y por otra, el control de apertura y cierre de sucursales está entregado, al menos en forma indirecta, a las municipalidades por la vía del pago de las patentes municipales; es así como el artículo 25 del DL 3.063 sobre Rentas Municipales obliga al contribuyente a presentar en la Municipalidad, en

[7] Oficio N° 5.326 de 06.10.1977.
[8] Circular Interna N° 6, de 12.04.1982.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

que se encuentra la casa matriz, una declaración en que se señale el número total de trabajadores que laboran en cada una de las sucursales, oficinas, establecimientos, locales u otras unidades de gestión empresarial, con el objeto de prorratear entre todas ellas el monto a pagar por concepto de patente municipal.

6. Plazo para cumplir con la obligación

La obligación debe cumplirse dentro de los dos meses siguientes al término de giro o de sus actividades.

En consecuencia, si se pone término a las actividades el día 15 de enero de un determinado año, el plazo se extinguirá el día 15 de marzo del mismo año. Esto por cuanto el artículo 48 del Código Civil, aplicable en materia tributaria por disposición del artículo 2º del CT, establece que el primer y último día de un plazo de meses deberá tener el mismo número en los respectivos meses.

¿Puede ampliarse ese plazo? El artículo 31 del CT faculta a los directores regionales del SII para ampliar el plazo que tienen los contribuyentes para presentar declaraciones, en la medida que tengan por objeto determinar la procedencia o liquidación de un impuesto, por cuanto está inserto en el Título II del Libro I del CT que trata "De la declaración y plazos de pago". Y el primero de los artículos, el 29, señala que las normas se refieren precisamente a la presentación de declaraciones que tienen por finalidad determinar la procedencia o liquidación de un impuesto.

Será el contribuyente quien deberá solicitar la prórroga y el director regional la concederá, a su juicio exclusivo, si existen razones fundadas para ello, debiendo dejar constancia de la prórroga y de su fundamento. El contribuyente tendrá que solicitar la ampliación del plazo antes de su vencimiento, pues no es posible prorrogarlo si ya ha vencido.

Debemos observar que la facultad para prorrogar es sólo respecto de la declaración de renta correspondiente al ejercicio en que se pone término al giro. En cambio, no es prorrogable el plazo para dar aviso de término de giro propiamente tal, pues éste no implica determinar la procedencia o liquidación de un impuesto. En la práctica, es casi irrelevante, pues antes de esgrimir las razones para pedir la prórroga, habrá que dejar establecido que se hizo término de giro; en otras palabras, la solicitud de prórroga para declarar renta lleva necesariamente explícito el aviso de término de giro.

7. Cierre de sucursales, bodegas, etc.

Si bien la ley no se refiere a este tema, el SII ha impartido instrucciones obligando a los contribuyentes a comunicar estos hechos a la misma Dirección Regional en que se avisó la apertura de tales establecimientos. Incluso proporciona un formulario especial y agrega que el plazo, para cumplir con esta obligación, es el mismo que el señalado en la ley para dar aviso de término de giro.

Pensamos que se trata de una imposición ilegal, teniendo en cuenta que la apertura de sucursales, filiales, etc., se controla en base a las patentes municipales.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

8. Certificado de término de giro

De acuerdo con la operatividad del SII en esta materia, una vez presentado el aviso de término de giro se procederá al examen de toda la contabilidad y documentación que corresponda, a fin de determinar los impuestos que se adeuden o puedan adeudarse por el contribuyente que dio el aviso.

Paralelamente el contribuyente deberá demostrar que ha pagado todos los tributos que correspondan, exhibiendo los comprobantes pertinentes, por los períodos dentro de los plazos que tiene el SII para fiscalizar. Si faltara alguno de esos comprobantes, se pedirá un certificado a Tesorería, referido específicamente a los pagos no comprobados.

Una vez que el SII estime que la conducta tributaria del contribuyente que termina su actividad está en orden, emitirá un certificado de giro.

¿Qué valor tiene ese certificado? La pregunta se refiere a si ese certificado tiene o no la calidad de una sentencia judicial firme, que pueda servir de excepción de cosa juzgada frente a una nueva fiscalización que pretenda el SII, dentro de los plazos de caducidad.

La respuesta es clara tanto desde el punto de vista legal como judicial.

La ley, en el artículo 25 del CT, establece que toda liquidación de impuestos, practicada por el Servicio tiene carácter provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción, salvo en aquellos puntos o materias comprendidos expresa y determinadamente en una revisión sobre la que se haya pronunciado el director regional sea fallando un reclamo o a petición del contribuyente tratándose de término de giro; en estos casos la liquidación se estimará como definitiva para todos los efectos legales.

Luego, si no existe pronunciamiento por parte del director regional, lo que se presenta como de difícil ocurrencia en la práctica, el certificado de término de giro será un simple acto de la administración que no impedirá otras revisiones en pos de la constatación del fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte del contribuyente, mientras no hayan transcurrido los plazos de caducidad.

Por su parte, la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago resolvió que el certificado de término de giro, extendido por el Servicio de Impuestos Internos, en el que se expresa que el contribuyente ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias conforme a la ley, hasta la fecha de presentación del aviso de término de giro, constituye sólo un acto administrativo, que no puede servir de base a la excepción de cosa juzgada, toda vez que para que ésta pueda invocarse es preciso que exista un fallo y se reúnan los demás requisitos que señala el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil[9].

En síntesis, el SII podrá fiscalizar al contribuyente, poseedor de un certificado de término de giro, sin pronunciamiento del director regional, siempre que lo haga dentro de la normativa legal vigente.

[9]La sentencia fue dictada el año 1966 en expediente caratulado "Winter y Loewer con SII".

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

9. Infracciones relativas al incumplimiento de la obligación

Si bien en algún momento se discutió sobre la infracción que se cometía por no cumplir con la obligación de dar aviso de término de giro, ello se debió exclusivamente al hecho de no separar claramente el contenido de la misma.

Aclarado el contenido, como hicimos, la solución es fácil, pudiendo darse las siguientes alternativas:

a) El contribuyente que cesa en sus actividades que no avisa, ni declara el impuesto correspondiente al último ejercicio, en el plazo establecido, comete las infracciones señaladas en los números 1º y 2º del artículo 97 del CT. La del Nº 1, por cuanto al no comunicar al SII el cese de actividades omite presentar una declaración que no constituye la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto; sanción, multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

La del Nº 2, pues al no presentar la declaración de renta del último ejercicio está omitiendo una declaración que constituye la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto; sanción, multa del diez por ciento de los impuestos que resulten, y si se superan los cinco meses de atraso, la multa se aumenta en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

b) Si se dio el aviso, pero no se declaró el impuesto, la infracción será la contemplada en el artículo 97 Nº 2 del CT.

c) Si no se dio el aviso, pero se presentó la declaración –alternativa difícil en la práctica–, se tipifica la infracción del artículo 97 Nº 1 del CT.

10. Otras consecuencias por falta de aviso de término de giro

a) El artículo 70 del CT impide a los notarios la autorización de escrituras públicas de disolución de sociedades, sin un certificado del SII en que conste que la sociedad se encuentra al día en el pago de sus tributos.

Ahora bien, la disolución de una sociedad implica que ha puesto fin a sus actividades y consecuentemente que ha debido dar aviso de término de giro.

Por lo tanto, la escritura de disolución de una sociedad no podrá ser autorizada por un notario, sin que se le presente el llamado certificado de término de giro.

Parece que el legislador ha querido salvaguardar el interés fiscal, pues si la sociedad se disuelve es como si hubiera muerto y no tendría dónde perseguir el cobro de impuestos adeudados, de ahí que la sociedad tendrá que seguir viviendo hasta que el SII haya fiscalizado la situación tributaria de la sociedad en su integridad, pues sólo en ese momento estará en condiciones de emitir el certificado de término de giro.

b) El artículo 71 del Código Tributario dispone que cuando una persona cese en sus actividades por venta, cesión o traspaso a otra de sus bienes, negocios o industrias, la persona adquirente tendrá el carácter de fiador respecto de las obligaciones tributarias, correspondientes a lo adquirido, que afecten al vendedor o cedente. El adquirente gozará del beneficio de excusión, en el juicio ejecutivo en que

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

se cobren los impuestos respectivos, si se cumple lo dispuesto en los artículos 2.358 y 2.359 del Código Civil. Por su parte, las actuaciones administrativas como la citación, liquidación y giro de los impuestos referidos deberán notificarse tanto al vendedor o cedente como al adquirente.

Los artículos citados del Código Civil se refieren a las condiciones necesarias para gozar del beneficio de excusión y los bienes que no se tomarán en cuenta para la excusión[10].

Esta responsabilidad debe mantenerse dentro de los límites que la norma indica y por lo tanto no se puede extender a tributos que afecten al vendedor o cedente en cuanto persona, como el impuesto global complementario o adicional.

Por otra parte, como la disposición pretende impedir que los bienes de un deudor tributario se sustraigan furtivamente de la acción fiscal, imposibilitando su persecución para lograr el pago de los tributos adeudados, no es aplicable a las enajenaciones que se hagan en la realización de bienes del fallido, pues, a parte de las medidas de publicidad contenidas en la Ley de Quiebras, el artículo 91 del CT obliga al Síndico a comunicar, dentro de los cinco días siguientes a la asunción de su cargo, la declaratoria de quiebra al director regional correspondiente al domicilio del fallido, situación que unida a la preferencia del Fisco por impuestos, garantiza plenamente el interés de aquél.

Finalmente debe aclararse que esta responsabilidad subsiste en los casos de conversión o cambio de empresas individuales en sociedades, de aporte de todo el activo y pasivo a otra sociedad, de fusión de sociedades, incluso en los casos en que exista liberalización de dar aviso de término de giro; todo ello en virtud de lo que dispone el artículo 69, inciso segundo del CT.

11. El término de giro y el Impuesto al Valor Agregado

En este punto se plantean tres cuestiones, dos legisladas y claras, y una tercera solucionada por el Servicio de Impuestos Internos, bastante discutible:

[10] Las condiciones exigidas por el artículo 2.358 del Código Civil para gozar del beneficio de excusión son:

1° Que no se haya renunciado expresamente;
2° Que el fiador no se haya obligado como codeudor solidario;
3° Que la obligación principal produzca acción;
4° Que la fianza no haya sido ordenada por el juez;
5° Que se oponga el beneficio luego que sea requerido el fiador; salvo que el deudor al tiempo del requerimiento no tenga bienes y después los adquiriera;
6° Que se señalen al acreedor los bienes del deudor principal.

Por su parte el artículo 2.359 del mismo Código ordena que no se tomarán en cuenta para su excusión:

1° Los bienes existentes fuera del territorio del Estado;
2° Los bienes embargados o litigiosos, o los créditos de dudoso o difícil cobro;
3° Los bienes cuyo dominio está sujeto a una condición resolutoria;
4° Los hipotecados a favor de deudas preferentes, en la parte que pareciere necesaria para el pago completo de éstas.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

a) El contribuyente que cesa en sus actividades y en su giro desarrollaba operaciones afectas al Impuesto al Valor Agregado deberá cumplir con las obligaciones correspondientes hasta el último día de actividad.

El problema que puede plantearse a ese contribuyente surge en el tratamiento que se le dará a un posible remanente de crédito fiscal, es decir, del impuesto soportado, en la adquisición de bienes y/o utilización de servicios que por destinarlos a operaciones, también afectas al IVA, se convierten en crédito contra el Fisco que normalmente hace valer mediante la imputación al débito fiscal, o sea, contra la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios que él ha realizado.

¿Qué se hará con ese remanente de crédito fiscal? La respuesta nos la da el artículo 28 del DL 825 sobre impuesto a las ventas y servicios.

En primer lugar ese crédito fiscal se puede imputar al Impuesto al Valor Agregado que se origine con motivo de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles que lo componen.

Si aún existiere remanente sólo podrá imputarse al pago del impuesto a la renta de primera categoría que adeudare por el último ejercicio, que será el que corresponde al término de giro. Si todavía se produjere un remanente, el contribuyente no podrá hacer uso de él, por disposición expresa de la ley al limitar la imputación. Tiene lógica la norma pues lo normal es que en cada etapa se agregue valor y por lo tanto la base imponible al recargar el impuesto tiene que ser mayor que el soportado y lo contrario significaría no agregar sino disminuir el valor.

b) La segunda situación normada en el artículo 27 bis que reglamente la posibilidad de reembolso de remanente de crédito fiscal o lo han imputado a otros impuestos, con los requisitos que ese artículo establece.

Cuando un contribuyente ha obtenido ese reembolso o ha imputado a otros impuestos y hace término de giro, deberá reintegrarlo a Tesorería cuando, a la fecha de término de giro, ha existido un débito fiscal a lo menos equivalente al monto de los créditos que le fueron reembolsados o imputó, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 analizado anteriormente.

c) Situación interpretada por el SII.

La tercera cuestión se plantea cuando existe un aporte o cesión de todo el activo y pasivo por parte del contribuyente, existiendo en el activo remanente de crédito fiscal. Como puede apreciarse los hechos son diferentes al caso anterior; allí cesaban las actividades y se producía una liquidación libre de los bienes cuya venta significa hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado; aquí, simplemente se cede todo el activo y pasivo a otra persona que seguirá con la actividad, produciéndose una continuidad en el giro, al menos de hecho.

El Servicio de Impuestos Internos[11] estimó en el caso en que un empresario persona natural aporta todo el activo y pasivo de su empresa a una sociedad anónima que se constituye, respetando lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 69 del CT, traspasa a la persona jurídica todos los derechos y obligaciones de la empresa individual.

Al hacerse dueña de todo el patrimonio, la sociedad anónima se responsabiliza del cumplimiento de las obligaciones, incluyendo el Impuesto al Valor Agregado, originado en la importación con pago diferido.

[11] Oficio N° 7.181 de 1980.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Sin embargo, no tiene derecho a usar el crédito fiscal, puesto que el titular del crédito sigue siendo el contribuyente persona natural que realizó las operaciones, en este caso, la importación. En efecto, desde un punto de vista estrictamente jurídico, no es posible ceder o traspasar el crédito fiscal de una empresa individual a su continuadora, la sociedad anónima de que se trata.

Estimamos, por decir lo menos, discutible la opinión del SII, pues si se traspasa todo el activo, es todo el activo y no todo menos el crédito fiscal. Nos parece que, como en todo el ordenamiento jurídico, la intransferibilidad requiere de norma expresa y ésta no existe.

En otro oficio[12] sostiene que sólo es posible que los herederos usen el crédito fiscal del causante en la situación reglamentada en el artículo 5º del DL 824 sobre impuesto a la renta, y que tiene lugar cuando el patrimonio hereditario indiviso es considerado como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieran correspondido. Pero en ningún otro caso.

Lo mencionado por cuanto el crédito fiscal no constituye un derecho que pueda ser cedido a una tercera persona o transmitido por causa de muerte, sino que representa sólo un mecanismo que la ley establece para la determinación del Impuesto al Valor Agregado, y sólo puede emplearse en las formas contempladas de manera expresa en la ley.

Avala esa interpretación el artículo 28 del DL 825 que, al establecer imputaciones exclusivas del remanente de crédito fiscal, si efectuadas quedara aún remanente, éste se pierde para el sujeto pasivo del impuesto.

Ahora bien, si fuera un crédito patrimonial que pudiera ser cedido, se trataría de una norma confiscatoria, contraria a los principios constitucionales que aseguran el derecho de propiedad.

También estimamos discutible la interpretación.

En primer término por cuanto la exclusividad en las imputaciones que señala el artículo 28 del DL 825 se basan en la normalidad de las operaciones sobre los bienes afectos al Impuesto al Valor Agregado. Como dijimos, el impuesto es sobre el valor que se añade y por lo tanto el impuesto recargado debe necesariamente ser superior al soportado; por consiguiente, la última imputación al impuesto de primera categoría ya supone un gesto de generosidad hacia el contribuyente sobre la base de posibles liquidaciones, incluso inferiores al costo de los bienes, hecha al finalizar las actividades. Lo lógico, entonces, es que no exista remanente después de las imputaciones señaladas. Ni siquiera podemos plantearnos la hipótesis de un negocio nuevo, que hace término de giro, con gran impuesto soportado en la compra de bienes del activo fijo, pues la venta de éstos bienes, antes de doce meses, si dieron derecho a crédito fiscal, conforman hecho gravado, asimilado a venta, según el artículo 8º letra m) del DL 825.

Por otro lado, la intransferibilidad supone un enriquecimiento sin causa para el Fisco, pues el impuesto soportado por ese sujeto pasivo, que conforma su crédito fiscal, ya fue enterado en arcas fiscales por los sujetos de las operaciones

[12] Oficio N° 1.293 de 1983.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

precedentes y al apropiarse del remanente del aportante o cedente, lo hace sin causa para ello, pues la ley no lo establece; ésta lo califica como crédito que se hace valer contra el Fisco.

12. El término de giro y el impuesto a la renta

Como hemos visto la obligación de dar aviso de término de giro implica declarar y pagar los impuestos a la renta que correspondan de acuerdo a la normativa general del DL 824. Sin embargo, ese decreto ley contiene un artículo, el 38 bis, que reglamenta una norma específica para ciertos contribuyentes que hacen término de giro. A su contenido nos referiremos en este punto:

a) Contribuyentes a quienes afecta. Deben cumplir con la norma aquellos contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, de primera categoría[13] y que pongan término a su giro.

En opinión del SII[14] se incluirían, en ese grupo, todos aquellos contribuyentes que, cumpliendo los requisitos para declarar en base a un régimen de renta presunta o de acuerdo a las normas de Segunda Categoría, han optado por declarar su renta efectiva en Primera Categoría. Entre éstos podemos mencionar a los agricultores, mineros y transportistas que, cumpliendo los requisitos para tributar con renta presunta, opten por hacerlo con renta efectiva por cuanto la ley les da esa opción a las sociedades de profesionales, sea que permanezcan en Segunda Categoría, sea que hayan preferido tributar conforme a las normas que rigen en Primera Categoría.

b) Rentas afectas y no afectas a la tributación especial de la norma. Están afectas las rentas o utilidades tributarias acumuladas o retenidas, en la empresa que pone término al giro, a la fecha en que ocurre el término de giro. Por lo tanto, y por oposición a las anteriores, no afectará a las que han sido retiradas o distribuidas incluso en el ejercicio en que tiene lugar el término de giro. Y tampoco afectará, por expresa disposición legal, a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, la que se considerará retirada o distribuida a dichos socios a la fecha del término de giro.

c) Tributación especial de esta norma. Las rentas o cantidades que se entienden retiradas o distribuidas a la fecha de término de giro les afecta un impuesto con tasa del 35%, que tiene el carácter de impuesto único de la Ley de la Renta, es decir, esas rentas no pueden gravarse con ningún otro impuesto de la ley mencionada. En consecuencia, los socios o accionistas que deban declarar y pagar, por ejemplo, Impuesto Global Complementario por otras rentas, no tienen la obligación de incluir en la base imponible de ese impuesto las cantidades que les correspondan en la empresa que puso fin a sus actividades. En otras palabras, esas rentas, pagado el impuesto único, no pueden ser tratadas como rentas exentas del Global Comple-

[13]Si bien la ley no se refiere expresamente a primera categoría, lo hace, en forma implícita, al exigir que los retiros o distribución se realicen conforme a los artículos 14 y 14 bis.

[14]Circular N° 46 de 1990.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

mentario[15], más bien se asemejarían a un ingreso no renta. Más claro aún, el impuesto único del 35% comprende tanto los impuestos que, por esas rentas afectarían a la empresa individual o sociedad, como aquellos que gravarían al dueño, socio o accionista.

Este impuesto único lo declarará y pagará la empresa que pone término a sus actividades, dentro del plazo establecido en el artículo 69 del CT para dar aviso de término de giro.

d) Opción del empresario, socio o accionista de declarar las rentas señaladas en su declaración de Impuesto Global Complementario.

En el inciso segundo del artículo 38 bis entrega al empresario individual[16], socio o accionista la posibilidad de declarar las rentas no retiradas ni distribuidas al término de giro, como afectas al Impuesto Global Complementario del año en que termina las actividades; sin embargo, para la aplicación de la o las tasas debemos distinguir tres situaciones.

La primera hipótesis tiene lugar cuando la empresa que termina haya tenido una existencia igual o superior a tres ejercicios. En este caso las rentas o cantidades que correspondan al empresario individual, socio o accionista, con motivo del término de giro, se gravarán con una tasa de Impuesto Global Complementario equivalente al promedio de las tasas marginales más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente (las personas naturales referidas) en los tres ejercicios anteriores al término de giro. Entonces, suponiendo que las tasas más altas en los tres ejercicios anteriores fueron, del 5%, 25% y 45%, la aplicable estaría determinada por la siguiente operación: 5+25+45= 75: 3=25; ésta, 25%, sería la tasa del Global Complementario que gravaría las rentas en estudio.

Si la empresa hubiera tenido una duración inferior a tres ejercicios, la tasa promedio se calculará considerando los años de existencia efectiva que serán dos y habrá que promediar las dos tasas más altas o sólo uno, en cuyo caso bastará con aplicar la tasa más alta que afectó al contribuyente en ese ejercicio.

Finalmente la tercera posibilidad es que la empresa que termina hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término al giro. En este caso las rentas o cantidades que correspondan al empresario individual, socio o accionista se gravarán con el Impuesto Global Complementario como ingresos de ese ejercicio, por lo que ese contribuyente efectúa su declaración con todas las rentas que haya obtenido conforme a las normas generales de aquel impuesto.

En las tres situaciones, en contra del Impuesto Global Complementario, determinado según se ha explicado, se puede hacer valer el crédito del artículo 56 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, consistente en la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades, incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del Impuesto de Primera Categoría con la que se gravaron, que, como vimos, fue del 35%.

[15]Debemos señalar que las rentas exentas del Global Complementario, según el artículo 54 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, se deben declarar en la renta bruta global para los efectos de aplicar la tasa progresiva del impuesto.

[16] La ley no utiliza el término individual, pero así debe entenderse, por cuanto las sociedades no están afectas al Impuesto Global Complementario.

Artículo: Obligación de declarar iniciación de actividades y aviso de término de giro
Revista: Nº206, año LXVII (Jul-Dic, 1999)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Señala finalmente el artículo 38 bis que si el empresario individual, socio o accionista ha optado por declarar las rentas o cantidades que estamos tratando, como afectas al Impuesto Global Complementario, deberá agregar un monto equivalente a este crédito en la renta bruta global, suma que se considerará afectada también por el impuesto único del 35 %.

Aun cuando pueda parecer perogrullesco, es útil preguntarse ¿cuándo le conviene al empresario individual, socio o accionista optar por declarar las rentas tratadas en el Impuesto Global Complementario? Cuando las tasas promedio, en las dos primeras situaciones, o la tasa marginal más alta que le afecte, en la tercera, sean inferiores al 35%, pues al ser el crédito superior al Impuesto Global Complementario a pagar, le será devuelta la diferencia y no le convendrá si a la inversa aquellas tasas superan el 35%, por cuanto debería pagar la diferencia; en otros términos, el impuesto que se pagaría en definitiva sería superior al impuesto único del 35%. No olvidemos que este crédito se imputa, en general, al Impuesto Global Complementario que afecte al contribuyente y después de imputar los créditos que no dan derecho a devolución.