



Estimados lectores,

En esta vigésima edición del Reporte Tributario, N°20 Octubre/2011, nos referiremos a los efectos tributarios que se producen cuando una empresa es declarada en quiebra. Una empresa en quiebra es una situación jurídica-económica donde una persona no puede hacer frente a los pagos que se deben realizar por pasivos con terceros debido a que éstos resultan superiores a sus recursos económicos disponibles (activos). En otros términos la quiebra es un juicio mediante el cual se enajenan los bienes de la empresa, a efectos de pagar la mayor cantidad de sus deudas. La quiebra se origina cuando la empresa no puede pagar sus obligaciones comerciales, laborales, previsionales y/o financieras; y así es declarado por un Tribunal. El concepto aunque es tratado dentro de un marco regulatorio especial tiene sin duda importantes efectos cuando ésta es decretada, tanto a nivel patrimonial del acreedor como a nivel de flujos y obligaciones para el deudor.

El presente Reporte Tributario trata los aspectos legales involucrados en el proceso de quiebra de una compañía así como también los efectos tributarios asociados al mismo. Es de tal relevancia la comprensión de este fenómeno, según trataremos, que en ciertos casos el obligado ante la autoridad tributaria pudiera ser el mismo contribuyente propietario de la sociedad que es decretado en quiebra, y en otros casos pudiera ser el propio síndico de quiebras, interventor por Ley que viene a tomar la administración de la sociedad en quiebra, con el objeto de dar continuidad a la actividad, o de liquidar los activos para cancelar sus acreencias. Se analizarán los efectos relativos al IVA en el proceso de liquidación, reconocimiento de las pérdidas generadas y vinculadas por la declaración de quiebra y sus efectos tanto para el deudor como acreedor donde conceptos como Pago Provisional por Utilidades Absorbidas no son ajenos a la temática tratada.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar [www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl) donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas

Saludos cordiales,  
Profesor Javier Jaque López  
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios  
CET UChile

## EFFECTOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE UNA EMPRESA EN QUIEBRA

### I. INTRODUCCIÓN



Las empresas por lo general nacen con la necesidad de lograr una mayor obtención recursos para ser destinados a cumplir con el objeto social para el cual fueron creadas, para ello, deberán solicitar a los distintos agentes económicos el financiamiento de dichos recursos, el cual por lo general es otorgado a través del endeudamiento o crédito.

Sin embargo, muchas veces las empresas que nacen a la vida no son lo suficiente exitosas o solventes como para poder hacer frente a los diversos compromisos adquiridos, ya sean de producción o crediticios, lo que trae como consecuencia que algunos patrimonios se encuentren mermados por su incumplimiento, se entorpezca la libre circulación de los bienes tanto propios como ajenos, e incluso se recurra por parte de éstas a medios fraudulentos a fin de salvar su situación de insolvencia, repercutiendo en el patrimonio de las demás personas vinculadas con ella.

No pudiendo hacer frente al cumplimiento oportuno de sus obligaciones, se produce un estado de insolvencia para dichas empresas, insolvencia que se genera o debe generarse de la insuficiencia, deterioro o impotencia de generar recursos por parte de dicha compañía, no bastando con la sola imposibilidad transitoria de generar recursos. Dicha insolvencia afecta patrimonios sanos los cuales se ven perjudicados, por las malas decisiones tomadas por un tercero con el cual han mantenido relaciones comerciales.

A fin de evitar que la situación de insolvencia se prolongue y afecte de manera permanente a patrimonios sanos, es que el sistema jurídico ha creado un serie de instituciones y normativas destinadas a salvar o terminar con el estado de insolvencia por la cual atraviesa el deudor, la doctrina a denominado a este conjunto de instituciones como Derecho Concursal, el cual se encuentra inspirado en el principio romano de la **“Par conditio creditorum”**, es decir, pagar a los acreedores sus acreencias de manera proporcional e igualitaria en la medida que el patrimonio del deudor así lo permita, sin perjuicio de las excepciones legales o convencionales establecidas en la ley.

Dentro de estas instituciones de derecho concursal podemos mencionar los convenios; la cesión de bienes; la liquidación forzosa y la quiebra, y es respecto a esta última a la cual nos referiremos en el presente reporte tributario, atendida su importancia y los diversos efectos que produce en materia tributaria.

La primera normativa en el derecho chileno referentes a la quiebra la encontramos en el Código de Comercio de 1865, en su Libro IV dedicado a tratar “De las quiebras”, libro que fue derogado por la Ley Nº 4558, promulgada el 29 de enero de 1929, trasformándose en la ley de quiebras vigente en dicha época, sin embargo mediante Ley Nº 4.949, el parlamento delegó facultades en el ejecutivo, a fin de que éste modificase la referida ley de quiebras, así se procedió a dictar el DFL Nº 248.

La propia Ley Nº 4.949, también facultó al Presidente de la República para refundir el texto de la ley de quiebras contenida en la ley 4.558 y en el DFL Nº 248, por lo que en virtud de dicha delegación de procedió a dictar con fecha 23 de junio de 1931, el Decreto Supremo Nº 1.297, que contenía el

texto definitivo de la Ley de Quiebras, texto que se mantuvo vigente hasta el año 1982, siendo derogado por la Ley Nº 18.175.

Finalmente, el artículo único de inciso segundo de la Ley Nº 20.080, publicada el 24 de noviembre de 2005, incorporó las disposiciones de la Ley de Quiebras nuevamente al Código de Comercio en su Libro IV, dejando sólo en la Ley Nº 18.175 las disposiciones referentes a la Superintendencia de Quiebras contenidas en el título II, que se mantiene como la Ley Orgánica de la Superintendencia de Quiebras.

En el presente reporte tributario nos referiremos a los efectos tributarios que genera la declaratoria de quiebra tanto para el fallido (contribuyente) como para los terceros que han contratado con el fallido o han mantenido relaciones comerciales con éste, así, nos referiremos a los alcances de la representación del síndico respecto del contribuyente, a la recuperación del crédito IVA por parte de terceros, a la facultad de giro inmediato de impuestos que ostenta el Servicio de Impuestos Internos al momento de declararse la quiebra, etc.

Reporte Tributario preparado por:

Katia Villalobos Valenzuela

Contador Auditor

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria

Universidad De Chile

Colaborador CET-UChile

José Sepúlveda Alvarado

Abogado, Universidad de Chile

Magíster en Tributación (c),

Colaborador CET UChile

## **II. REPRESENTACIÓN DEL FALLIDO POR PARTE DEL SINDICO**

El síndico es un órgano de la quiebra cuya función es representar los intereses generales de los acreedores en su conjunto y los derechos del fallido en los casos que sean de interés de la masa, es decir, mas que representar a la persona del fallido representa a la universalidad jurídica que constituye su patrimonio concursal, radicándose sus actuaciones en el referido patrimonio.

Según lo señalado por el artículo 27 del Libro IV del Código de Comercio, el síndico representa los derechos del fallido en los casos que sean de interés de la masa, no es mandatario del fallido, sino del patrimonio concursal, ejemplo de ello es que el fallido puede designar mandatarios judiciales que lo representarán en el juicio, los que velarán por el respeto a sus derechos.

Dicha administración comienza una vez notificado de su designación, sin perjuicio de la correspondiente aceptación del cargo por su parte, teniendo como primera obligación incautar la contabilidad, documentos y bienes del fallido, según lo dispuesto por los artículos 94 y siguientes del Libro IV del Código de Comercio y la Instrucción Nº5 de la Superintendencia de Quiebras, de 29 de Diciembre de 2009.

La representación de la que goza el síndico respecto del fallido no es una representación completa, puesto que aún cuando el deudor ha sido declarado en quiebra ello no significa que el deudor no

pueda administrar por si mismo los bienes que no forman parte de la declaratoria de quiebra o que se transforme en incapaz, sólo pierde la administración de aquellos bienes que se encuentran formado parte del patrimonio concursable, los cuales se encuentran administrados por el síndico.

El Código Tributario en concordancia con lo antes mencionado, señala en su artículo 8 N° 6, que para los fines de este Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá *“Por “representante”, los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, **síndicos** y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica”*.

El propio Servicio de Impuestos Internos con motivo de la dictación de la Circular 55, del 27 de Abril de 1977, reconociendo esta representación, señaló que *“durante la administración de bienes, la Sindicatura de Quiebras tiene la plena representación del fallido y, por consiguiente, los actos ejecutados por ella durante dicho ejercicio se entienden realizados por él (contribuyente)”*

En merito de lo expuesto anteriormente le corresponderá al síndico comparecer ante el Servicio o ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros cuando existan reclamaciones pendientes ante dichos órganos, puesto que según lo dispone el inciso 3º del artículo 64 del Libro IV del Código de Comercio, le queda expresamente prohibido al fallido comparecer en ningún tipo de juicios en calidad de demandante ni de demandado, siempre que aquellos digan relación con los bienes de la masa. Por lo tanto, sólo podría comparecer personalmente sin necesidad de ser representado por el síndico, por ejemplo, cuando interponga algún reclamo por haberse infringido algunos de los derechos contemplados en el artículo 8 bis del Código Tributario, en aquellos casos que el ejercicio de dicho reclamo no diga relación con los bienes que se encuentran en quiebra.

La Circular N° 54, del 20 de Septiembre de 2002, que imparte instrucciones sobre comparecencia de los contribuyentes ante el Servicio de Impuestos Internos, establece que en términos generales los contribuyentes pueden actuar ante el Servicio de dos maneras, personalmente o representado por un tercero.

La comparecencia personal en términos generales es facultativa para los contribuyentes, pudiendo estos designar un mandatario que los represente, sin perjuicio de la existencia de actuaciones que atendida su naturaleza requieren exclusivamente la presencia personal del contribuyente (artículo 34 y 60 inciso 8 del Código Tributario).

La referida Circular aún cuando reconoce que cualquier contribuyente puede comparecer personalmente ante el SII, también reconoce que determinadas personas sólo pueden comparecer a través de un representante legal, entre ellas el fallido, cuyo representante expresa la Circular 54 de 2002, es el síndico de quiebras, esto en cuanto el fallido se encuentra imposibilitado de ejercer sus derechos en lo que dice relación con su patrimonio concursal.

Debemos señalar que aún cuando la referida Circular sólo señala el caso de la persona física, esta excepción también es aplicable a las personas jurídicas que se encuentran declaradas en quiebra, en cuyo caso su representante legal también es el síndico.

La Circular 54 de 2002, no hace más que reconocer lo dispuesto en el artículo 27 del Libro IV del Código de Comercio, en el sentido que el síndico representa los derechos del fallido, en cuanto puedan interesar a la masa, y lo dispuesto en el artículo 8 N° 6 del Código Tributario.

Así el síndico podrá actuar ante el Servicio en todas las actuaciones administrativas, sin limitación

alguna, salvo aquellas en que se requiera la comparecencia personal del fallido, también tendrá poder suficiente para comparecer en juicio en representación del éste, en todos los tramites e incidentes, hasta la dictación de la sentencia definitiva, es decir, el síndico podrá comparecer ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros en representación de aquella persona declarada en quiebra. Debe tenerse claro que siendo el síndico el representante del fallido, es a este a quien debe notificarse cualquier actuación por parte del Servicio.

Sin embargo, esta representación ante las autoridades administrativas y judiciales por parte del síndico sólo se justifican en la medida que se refiera a los derechos del fallido y el patrimonio de la masa.

Esta representación legal trae importantes consecuencias para el síndico quien deberá cumplir con obligaciones que son propias del contribuyente declarado en quiebra, más aún si se decide la continuidad del giro, puesto que el incumplimiento de dichas obligaciones pueden acarrear importantes sanciones tanto pecuniarias como corporales para el síndico.

### III. OBLIGACIONES DEL SÍNDICO EN MATERIA TRIBUTARIA



No sólo la Ley de Quiebras establece obligaciones para el síndico, sino que también existen diversas disposiciones tributarias que lo obligan a cumplir con todas las obligaciones tributarias de responsabilidad del fallido, que atendido su estado de quiebra y la representación que ostenta el síndico se ve obligado a cumplir por aquél, siendo alguna de ellas las siguientes:

- a) En primer término el Código Tributario en su artículo 91 le impone al síndico la obligación de comunicar dentro de los 5 días siguientes al de la aceptación del cargo por su parte, al Director Regional correspondiente al domicilio del fallido, la declaratoria de quiebra de éste. Obligación que trataremos en profundidad más adelante.
- b) La ley de Impuesto a la Renta señala en su artículo 66, Párrafo 1º del Título V, referido a la declaración y pago anual del impuesto, que será el síndico el encargado de presentar la declaración de renta a la que se hace referencia, en la misma forma que debiera hacerlo la persona del fallido, así el impuesto adeudado calculado sobre la base de la referida declaración será recaudado en la misma forma que si fuera cobrado a la persona de cuyos bienes éste tenga la custodia, por lo que será el síndico en razón de la representación que ostenta del fallido el que deberá cumplir con la obligación de declaración y pago del impuesto, y será él el único responsable de ello, debiendo proceder a realizar la declaración y pago del impuesto a través del formulario 22, el que deberá ser llenado y presentado en representación del fallido, en la época que corresponda.

A este respecto debe tenerse presente lo establecido en los artículos 98 y 99 del Código Tributario, en el primero de ellos se establece que de las sanciones pecuniarias responde el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas y el artículo 99 establece que las sanciones corporales y los apremios, se aplicarán a quién debió cumplir con la obligación y en caso de personas jurídicas a los gerentes y administradores o a quienes hagan las veces de éstos, por lo que si el síndico en merito de la representación que ostenta, no cumple con las obligaciones del fallido, se puede ver expuesto tanto a sanciones de carácter pecuniario como a sanciones de tipo corporal, estas últimas en la medida que haya tenido participación dolosa en la comisión del delito, esto ha sido reconocido por el Servicio de

Impuestos Internos en su Circular 55, de 27 de Abril de 1977.

- c) También el síndico tiene la obligación de emitir las notas de debito a los acreedores que hubieren verificado en forma oportuna sus créditos y que fueren contribuyentes del IVA, a fin de que los referidos acreedores puedan recuperar y utilizar como crédito fiscal el impuesto ya pagado y enterado en arcas fiscales, según lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 18.591, lo que será explicado en extenso en otro acápite de este reporte.
- d) Corresponderá al síndico la emisión de las respectivas facturas por las ventas que realice de los bienes que componen la masa o las que se produzca como consecuencia de la continuidad de giro, las que emitirá bajo el Rut del fallido, con la documentación que se encuentre en su poder o debiendo timbrar nuevos documentos si es necesario.
- e) Asimismo corresponderá al síndico asumir la representación del fallido en todos los juicios seguidos por éste, atendido que la ley de quiebra prohíbe al deudor comparecer como demandado o demandante ante cualquier tribunal siempre que diga relación con los bienes comprendidos en la masa.
- f) El síndico se encuentra obligado a incautar los libros y documentos contables, así como también los bienes del fallido, este tema será tratado en otro apartado del presente reporte.
- g) Queda obligado el síndico ha emitir las respectivas declaraciones juradas y certificados que establece el artículo 101 de la Ley de Impuesto a la Renta en representación del fallido, aún en aquellos casos en que los hechos sean anteriores a la declaratoria de quiebra. Como consecuencia de ello deberá presentar en representación del fallido cuando así proceda la declaración jurada N° 1886 referentes a la situación tributaria de los retiros, incremento del impuesto de Primera Categoría y créditos a que dan derecho como asimismo la Declaración Jurada 1887 referente a el monto de las rentas pagadas y otros conceptos o componentes de las remuneraciones e impuesto Único de Segunda Categoría retenido, entre otras declaraciones juradas.

Asimismo deberá emitir los certificados correspondientes a las remuneraciones de los trabajadores aún cuando estas se hayan pagado antes a la declaratoria de quiebra, en razón de la representación que ostenta, en este sentido también se ha pronunciado el Servicio en su Oficio N° 6665 de 2003.

Finalmente, debe tenerse presente que el síndico responde de la culpa más grave por el incumplimiento de sus obligaciones, es decir, responde de culpa levisima, con su propio peculio o patrimonio.

#### **IV. DOMICILIO DEL FALLIDO PARA NOTIFICACIONES SII Y TESORERÍA**



Como ya hemos señalado, el síndico es quién representa los derechos del fallido según lo señalado en el artículo 27 del libro IV del Código de Comercio y el artículo 8 N° 6 del Código Tributario. En este mismo contexto, lo ha señalado la Circular 55, del 27 de Abril de 1977, la cual manifiesta que *“durante la administración de bienes, la Sindicatura de Quiebras tiene la plena representación del fallido y, por consiguiente, los actos ejecutados por ella durante dicho ejercicio se entienden realizados por él (contribuyente)”*.

Así es el síndico quién en merito de la representación que invoca será quién deberá comparecer ante el Servicio de Impuestos Internos para cumplir con las obligaciones que le son propias en el ámbito del negocio declarado en quiebra, radicándose todas sus actuaciones en el patrimonio del fallido.

El síndico tiene como obligación según lo dispuesto en el artículo 91 del Código Tributario, comunicar al Servicio de Impuestos Internos a través de la Dirección Regional correspondiente al domicilio del fallido, la quiebra del contribuyente, comunicación en la que además fijará su domicilio para efectos de cualquier notificación por parte del Servicio.

Cabe señalar que una vez declarada la quiebra el fallido pierde la administración de sus bienes recayendo ella en el síndico de la quiebra, es decir, se produce el desasimio del fallido. Asimismo, una vez nombrado el síndico deberá proceder a la incautación de todos los libros y documentos del fallido, manteniéndolos en su oficina según lo señalado por la superintendencia de Quiebras en su Instructivo N° 5.

En virtud de lo antes expuesto es que el Servicio deberá notificar las actuaciones que realice al síndico de la quiebra en representación del fallido, en el domicilio que aquél señalo al efecto en la comunicación en que informó a la respectiva Dirección Regional la quiebra del contribuyente. En aquellos casos en que el síndico designado en la sentencia declaratoria de quiebra no fuese confirmado por la junta de acreedores el nuevo síndico designado deberá informar al Servicio su designación y su domicilio afín de que éste pueda notificarle las respectivas actuaciones.

Lo anterior se ve corroborado por lo dispuesto en la Circular 54 de 2002, que establece instrucciones sobre comparecencia de los contribuyentes ante el Servicio de Impuestos Internos, la cual establece que las personas naturales que *“tiene un representante legal o ha designado apoderado o mandatario para que lo represente en todas las actuaciones ante el Servicio, la notificación debe dirigirse a la persona del representante legal, apoderado o mandatario, según corresponda.”*, igual instrucción establece respecto de las personas jurídicas al señalar que *“la notificación debe efectuarse dirigiendo la comunicación respectiva a la persona autorizada como representante para obrar y comparecer a nombre de ellas”*.

Así, no queda más que concluir que el Servicio deberá notificar cualquier actuación que diga relación con el fallido y con los bienes que componen el patrimonio concursal, en el domicilio del síndico designado en la quiebra.

## V. COMUNICACIÓN DECLARATORIA DE QUIEBRA



El Código Tributario en su artículo 91 le impone al síndico la obligación de comunicar dentro de los 5 días siguientes al de la aceptación del cargo, al Director Regional correspondiente al domicilio del fallido, la declaratoria de quiebra de éste.

El anterior artículo 91, derogado por la ley 18.175 del año 1982, establecía la obligación del síndico de solicitar al Servicio de Impuestos Internos y al Servicio de Tesorería una liquidación de los impuestos adeudados por el fallido y en merito de dicha liquidación verificar por el fisco el monto de los impuestos adeudados, obligación que por cierto ya no existe.



Debemos señalar que este plazo de 5 días, es de días hábiles conforme lo establecido en el inciso 2º del artículo 10 del Código Tributario, así también lo ha entendido la Circular 10 del 15 de febrero de 1991, la cual estableció que dicho plazo además de ser de días hábiles también es fatal. Esta obligación recae en el primer síndico que asuma el cargo ya sea en forma provisoria o permanente.

Debemos recordar que según lo establece el artículo 26 del Libro IV del Código de Comercio, el síndico asume sus funciones previa aceptación y juramento ante el ministro de fe que lo notifique de su designación, el cual dejará constancia en el respectivo expediente de dichas diligencias. Sin perjuicio de ello, el síndico entra en sus funciones tan pronto acepte el cargo y no desde que el ministro de fe deja constancia de la aceptación y juramento.

Lo anterior es de vital importancia en el computo del plazo de 5 días hábiles establecido en el artículo 91 del Código Tributario, plazo que comienza a correr desde el momento en que el síndico acepta el cargo y presta juramento y no desde que el ministro de fe deja constancia de ello.

Finalmente, el incumplimiento de la obligación de información por parte del síndico se encuentran sancionada con la multa establecida en el artículo 109 del Código Tributario así lo ha establecido la Circular 10 de 1991.

## **VI. INCAUTACIÓN DE LIBROS Y DOCUMENTOS CONTABLE**



El síndico tiene como primera obligación al momento de ser notificado de su designación, el incautar los bienes y documentos contables del fallido, según lo dispuesto el artículo 94 del Libro IV del Código de Comercio y regulado por el Instructivo N° 5 de la Superintendencia de Quiebra, de 29 de Diciembre de 2009.

Al momento de la incautación de los libros y documentos del fallido, el síndico deberá en primera instancia levantar un acta en la cual deberá dar cuenta de la referida diligencia. Una vez incautados los libros contables del contribuyente se procederá a cerrarlos de manera que se asegure que no se realizarán anotaciones posteriores al cierre y aquellos casos en que el contribuyente llevase contabilidad computacional el síndico deberá dejar constancia de folios utilizados y de aquellos sin utilizar de los formularios continuos, boletas, facturas, guías de despacho, notas de crédito, etc., indicando los periodos que comprenden.

El instructivo N° 5 de la Superintendencia de Quiebras señala expresamente que el síndico es exclusivamente el responsable por el extravío de los libros y documentos bajo su custodia, debiendo conservar por regla general toda la documentación del fallido por el plazo de un año desde que la sentencia que declare el sobreseimiento definitivo de la quiebra. Sin embargo, no podrá destruir en caso alguno la documentación de naturaleza tributaria, la que se deberá conservar al menos por los plazos señalados en el artículo 200 del Código Tributario.

Esta obligación de incautación por parte del síndico debemos relacionarlo con lo contemplado en el artículo 97 N° 16 del Código Tributario, referente a la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos del fallido, infracción que puede ser sancionada tanto con multa como con una pena privativa de libertad contemplada en el inciso 1º del N° 4 del artículo 97 del referido cuerpo legal.

El mencionado artículo 97 N° 16 sanciona la pérdida no fortuita de los libros contables o documentos que sirva para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionadas con las actividades afectas al impuesto, presumiendo no fortuita la pérdida, salvo prueba en contrario, con penas de carácter pecuniarias y con una pena privativa de libertad consistente en presidio menor en sus grados medio a máximo.

Además esta pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá los plazos de prescripción establecida en los incisos 1º y 2º del artículo 200 del Código Tributario.

Las sanciones pecuniarias pueden ser aplicadas a la persona del contribuyente representado por el síndico, ya sea que la pérdida hubiese ocurrido antes o con posterioridad a la declaratoria de quiebra. Creemos que aún cuando el extravío de los libros y documentos del fallido se produjese una vez declarada la quiebra, de igual manera la multa deberá imponerse al contribuyente representado por el síndico, aún cuando la Superintendencia de Quiebras haya establecido que el síndico luego de la incautación es el responsable exclusivo de los documentos, atendido que el síndico actúa en representación del fallido.

Lo anterior se explica puesto que es el contribuyente el cual se encuentra obligado a llevar los libros contabilidad debiendo ser conservados por éste, junto a la correspondiente documentación según lo establece el artículo 17 del Código Tributario. Sin embargo, y aún cuando el síndico sólo ostenta la representación del fallido una vez declarada la quiebra, esto no obsta a que pueda ser perseguida su responsabilidad y sancionado por su negligencia en caso de extravío de los referidos libros y documentos, ya sea por parte de los acreedores, por el propio fallido o por la Superintendencia de Quiebras.

En lo que dice relación a la posible pena privativa de libertad que conlleva la pérdida de los libros y documentos contables a través de un procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, deberá asumir dicha sanción según ya lo hemos explicado quién haya cometido el ilícito tributario, debiendo ser el contribuyente personalmente o el síndico según sea el sancionado por la referida conducta dolosa.

## VII. CONTINUIDAD DE GIRO



El juicio de quiebra tiene por finalidad realizar todos los bienes del fallido en un solo procedimiento, no obstante bajo determinadas circunstancias, es aconsejable proceder con la continuidad del giro del fallido, ya sea por que existen bienes a medio terminar que una vez concluidos se puedan vender en un precio mayor, o se llegue a la convicción de que continuando con el giro pueda venderse la empresa como una unidad económica obteniendo un mayor valor en su enajenación, o finalmente, que la administración realizada por el fallido era defectuosa, pero que con una nueva administración la empresa pueda ser saneada, pagando a los acreedores sólo con los frutos que se produzcan evitando así la enajenación de la empresa o de los bienes que la componen.

El Libro IV del Código de Comercio permite la continuidad del giro de fallido, la que puede ser provisoria o definitiva, la primera de ellas está contemplada en los artículos 27 N° 8, propósito de las facultades del síndico, y el artículo 99 del mencionado cuerpo legal, y tiene por única finalidad efectuar todos los actos o gestiones destinados a facilitar la enajenación de la masa y preparar una liquidación progresiva de los bienes, es facultad del síndico decretarla y se mantiene hasta la

primera junta ordinaria de acreedores; la segunda se encuentra regulada en los artículos 27 Nº 9, 99 inciso final y 112 a 116 del Libro IV del Código de Comercio, esta continuidad no persigue enajenar los bienes del fallido, sino que proceder a pagar a los acreedores con los frutos que genera la empresa en la realización de las actividades que le son propias, pudiendo ser acordada por los acreedores por el periodo de un año prorrogable por un año más. Sin embargo, en esta última situación, deberá nombrarse a un administrador distinto del síndico, quien conservará sólo facultades de interventor.

El síndico que proponga la continuidad de giro a la junta de acreedores o al tribunal de la quiebra deberá fundamentar su solicitud, señalando los beneficios que reportará para la masa la continuidad o el perjuicio que se evitará con ello.

En ambos casos el síndico deberá, según expresa el Instructivo Nº 7 de la Superintendencia de Quiebras, tomar todas medidas tendientes a separar la administración del giro de la administración de la quiebra para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias propias del negocio y para deslindar sus responsabilidades y de las del administrador en la continuidad del giro, cuando éste sea distinto del síndico.

Determinada que fuere la continuidad del giro total o parcial, deberá determinarse por parte del síndico, los activos que quedan adscritos a la continuidad del negocio debiendo dejar constancia en los respectivos registros contables.

Una vez decretada la continuidad de giro, el síndico deberá utilizar la documentación tributaria del fallido, ya que deberá cumplir con todas las obligaciones que la ley tributaria impone al contribuyente y será el síndico según lo hemos visto quien será el responsable de su incumplimiento, salvo en el caso que exista un administrador designado distinto del síndico, al respecto no debemos olvidar lo señalado en los artículos 98 y 99 del Código Tributario y lo establecido por la Circular 55 de 1977.

Asimismo, la referida Circular establece que en los casos de continuidad de giro *“no es necesario que el síndico o administrador designado al efecto, presente en los términos del artículo 68 del Código Tributario, declaración jurada de iniciación de actividades; como tampoco ha sido necesario el aviso de término de giro del artículo 69 si ello no implicara la concurrencia de los presupuesto que exige este precepto”*.

En aquellos casos en que la documentación ya timbrada se haya utilizado en su totalidad, deberá el síndico proceder solicitar al Servicio el timbraje y autorización de nueva documentación señalando que el contribuyente se encuentra declarado en quiebra, en aquellos casos en que por algún motivo el contribuyente tuviese bloqueado el timbraje de documentos antes de declarada la quiebra, deberá el Servicio levantar dicha prohibición y proceder al timbraje de los documentos, según lo establecido en la Circular Interna Nº 26 del 30 de septiembre de 1991.

Asimismo, podrá el síndico imputar los remanentes de IVA que existiesen antes de la declaratoria de quiebra a los debitos fiscales que se generen como consecuencia de la continuidad del giro o de la realización de los bienes, siempre que haya habido solución de continuidad en el tiempo, de las declaraciones del tributo.

En el caso de la continuidad de giro las facturas por las ventas de los bienes del activo realizable serán emitidas por el síndico en representación del fallido las que deberán incorporar en la razón

jurídica la frase “en quiebra”.

Se podrá además imputar las pérdidas anteriores a la declaratoria de quiebra, el síndico o administrador podrán utilizar los PPM, pedir incluso la devolución de PPUA, etc., así lo ha señalado el Servicio en el Oficio 2342 de 1983.

En consecuencia, la gran diferencia entre una y otra continuidad de giro será la duración y los actos que podrá realizar el síndico, puesto que en la continuidad provisoria del giro sólo podrá realizar actos o gestiones necesarias para la realización de los bienes que componen la masa y nada más, no así en la continuidad efectiva, en que tanto el síndico en una primera instancia como el administrador que se nombre con posterioridad podrán realizar todos los actos necesarios para que dicha continuidad pueda cumplir con el objetivo de pagar a los acreedores, así podrá adquirir materias primas, podrá contratar nuevos créditos, etc.. Sin embargo, no podrá iniciar nuevos negocios a nombre del fallido bajo el pretexto de la continuidad de giro.

En el caso en que la continuidad de giro se decrete con la finalidad de proceder a la venta de la empresa como una unidad económica deberá tenerse presente lo establecido en el artículo 8 letra f) y letra m) del Decreto Ley 825 de 1975, así la venta del establecimiento de comercio que comprenda bienes corporales muebles de su giro, se encontrará afecta a IVA, siendo la base imponible de la referida operación según lo establecido en el artículo 16 letra d) del D.L. 825 el valor de los bienes corporales muebles comprendidos en la venta, sin que sea posible deducir de dicho valor el monto de las deudas que pueden afectar a los referidos bienes, pudiendo el Servicio hacer uso de la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario para efectos de determinar la base imponible de los bienes comprendidos en la venta. En lo que dice relación con el artículo 8 letra m) de la Ley del IVA, debe tenerse presente por parte del síndico que la venta de bienes corporales muebles, que no formen parte del activo realizable, que se efectúe en representación del fallido contribuyente del IVA, se encontrará su venta gravada con dicho impuesto si se realiza antes de que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el N°5 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta o antes de que hayan transcurrido cuatro años desde su primera adquisición o fabricación, y siempre que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. Así también la venta de un establecimiento de comercio, sólo se considerará incluido en la letra m) cuando ella se efectuó antes de doce meses contados desde la adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda.

Finalmente, el Instructivo N° 7 de la Superintendencia de Quiebras obliga al síndico ha practicar un balance final de la continuidad de giro, que refleje los resultados obtenidos en dicha gestión, los que se deberán incorporar a la quiebra contabilizados como excedentes o pérdidas del giro.

#### **VIII. INFRACCIONES Y SANCIONES**



El síndico como hemos señalado es representante de los derechos del fallido, según lo establecido en los artículos 27 del Libro IV del Código de Comercio y 8 N° 6 del Código Tributario, así y en merito de la representación legal que ostenta, le corresponde asumir una serie de obligaciones tanto civiles, comerciales como tributarias que son responsabilidad del fallido en el ámbito de su giro.

En merito de la referida representación y en razón del incumplimiento de obligaciones tributarias,

el síndico puede incurrir en sanciones tanto de carácter pecuniarias como de carácter corporal. Asimismo, el síndico podrá incurrir en sanciones que son propias o inherentes a su función, y otras que son relativas a la representación legal que tiene del fallido.

Así, podrá el síndico ser multado por no haber dado a conocer a la Dirección Regional correspondiente la circunstancia de haber sido declarada la quiebra del contribuyente dentro del plazo de 5 días hábiles, infracción que según la Circular 10 de 1991 deberá ser sancionada con la multa contemplada en el artículo 109 del Código Tributario, siendo esta multa una sanción al incumplimiento de una obligación que esta impuesta directamente a él y no en base a la representación que ostenta del fallido.

Respecto de las sanciones que pueden ser impuestas al contribuyente estas se encuentran principalmente establecidas en los distintos numerales del artículo 97 del Código Tributario, dichos numerales contemplan infracciones de distinta naturaleza, así se contemplan infracciones civiles (sancionadas con multa e intereses), infracciones administrativas (sancionadas con multa) e infracciones penales o delitos (sancionados con pena corporal).

En lo que dice relación con las referidas sanciones debemos tener presente lo establecido en los artículos 98 y 99 del Código Tributario, así la primera de las disposiciones mencionadas establece que *“De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas”*, en la segunda de ellas se establece que *“Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quines corresponda dicho cumplimiento”*.

La pregunta que cabe plantearse atendido lo antes expuesto es si el síndico puede ser sancionado en merito de la representación que ostenta sólo con penas de carácter pecuniario o también con sanciones de carácter corporal. En nuestra opinión el síndico en principio puede ser sancionado tanto con penas pecuniarias como corporales, es decir, no sólo puede ser multado sino que también se le pueden aplicarse penas privativas de libertad, en razón del acaecimiento de infracciones de carácter tributario.

En lo que dice relación con las penas de carácter pecuniario que se imponga al contribuyente dentro del giro será el síndico, quien como representante legal del fallido, el que deberá solucionar la multa o los intereses impuestos por parte de la administración, ya sea que la infracción se haya cometido antes o después de la declaratoria de la quiebra, puesto que el artículo 98 del Código Tributario expresa que es el contribuyente el que deberá responder por las sanciones pecuniarias, y siendo el síndico quien tiene la representación del fallido, quién se encuentra impedido de administrar sus bienes, y conforme a lo preceptuado por los artículo 27 del Libro IV del Código de Comercio, 8 N° 6 del Código Tributario y la Circular 55 de 1977, no cabe más que concluir que será él quien será responsable del pago de la multa o intereses impuestos al contribuyente, sanción que será asumida por el patrimonio concursal, sin perjuicio, de las posibles acciones judiciales que podrán ser interpuestas por los acreedores del fallido en contra del síndico, para determinar su responsabilidad respecto de las sanciones impuestas, siempre que lo sean como consecuencia de la negligencia en su actuar.

En lo que dice a las penas corporales que pueden ser impuestas el artículo 99 del Código Tributario, señala expresamente que las sanciones corporales y apremios se aplicarán a quién debió cumplir con la obligación, esto no es antojadizo, puesto que las penas corporales tienen el carácter de

personales, es decir, quien comete el delito sancionado es quien debe ser privado de su libertad y no otro en su representación. Así en aquellos casos en que el contribuyente haya sido condenado por sentencia ejecutoriada a una pena privativa de libertad por haber incurrido en una infracción sancionada con dicha penalidad antes de la declaratoria de quiebra o con posterioridad, será éste y no el síndico quién deberá cumplirla.

Como señalábamos anteriormente, el síndico también puede incurrir en sanciones privativas de libertad siempre que haya participado en la comisión del delito, es decir, siempre que haya tenido una participación dolosa en los hechos sancionados con penas corporales, penas que serán impuestas directamente a él y no como representante del fallido.

Como podemos apreciar el síndico debe ser cuidadoso en su actuar, puesto que puede ser sancionado no sólo con penas de carácter pecuniario, sino también de carácter privativas de libertad, más aún cuando el síndico responde por culpa levísima en su actuar.

#### **IX. FACULTAD DE GIRO INMEDIATO DE IMPUESTOS POR PARTE DEL SII**



Declarada la quiebra por parte de un contribuyente, el Servicio Impuestos Internos podrá hacer uso de la facultad contemplada en el inciso 4º del artículo 24 del Código Tributario, norma la cual establece que declarada la quiebra por parte del contribuyente, el Servicio podrá girar de inmediato y sin otro trámite previo, los impuestos adeudados por el fallido, sin perjuicio de la posterior verificación del Fisco en el juicio de la quiebra. Esta materia se encuentra tratada por parte del Servicio en la Circular 10 del 15 de Febrero de

1991.

Es decir, el Servicio una vez declarada la quiebra por el tribunal que conoce de la solicitud podrá de inmediato girar los impuestos adeudados por el contribuyente, sin que sea necesario esperar la comunicación que el síndico debe enviar a la Dirección Regional correspondiente según lo exige el artículo 91 del Código Tributario, ni la publicación que debe realizar el síndico en el Diario Oficial de la sentencia que declara la quiebra, publicación necesaria para concurrir a la verificación de los respectivos créditos por parte de los acreedores.

Esta facultad de giro inmediato se extiende a todos los impuestos que son fiscalizados por el Servicio de Impuestos Internos, sin que sea necesario que estén previamente contabilizadas las sumas o los impuestos que puedan girarse ni que se realice ningún trámite previo, y en general sin la necesidad de realizar ningún trámite anterior al giro.

Como señalamos anteriormente, el Servicio puede hacer uso inmediato de la facultad contemplada en el inciso 4º del artículo 24 del Código Tributario. Sin embargo, existen determinadas situaciones que son interesantes de analizar con respecto a esta facultad, tal es el caso de ¿Qué sucede en aquellos casos en que el contribuyente antes de ser declarada la quiebra es notificado de una citación, liquidación o existen reclamos interpuestos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros? o ¿Qué pasa si aún existen recursos pendientes ante la Ilustrísima Corte de Apelaciones o ante la Excelentísima Corte Suprema?, a continuación nos referiremos a cada una de las estas interrogantes.

Al momento de analizar las situaciones previamente mencionadas, debemos recordar dos efectos que se producen una vez publicada la sentencia de quiebra, el primero de ellos es que el fallido

queda de inmediato inhabilitado para administrar sus bienes, administración que pasa de pleno derecho al síndico, salvo respecto de aquellos bienes que la ley declara como inembargables, es lo que se conoce con el nombre de desasimio del fallido, y un segundo efecto es que le queda expresamente prohibido al fallido comparecer en cualquier tipo de juicios en calidad de demandante ni de demandado, siempre que aquellos digan relación con los bienes de la masa, según lo dispone el artículo 64 del Libro IV de Código de Comercio.

En el caso en que al fallido se le haya notificado de alguna citación de conformidad a lo prescrito en el artículo 63 DL 830/74, antes de declarada la quiebra y se encuentren pendientes los plazos para cumplir con la citación, será el síndico en razón del desasimio de fallido y en merito de la representación que ostenta quién deberá concurrir a la citación ante el Servicio de Impuestos Internos, esto en concordancia con lo establecido en la Circular Nº 54 de 2002.

En lo que dice relación con una liquidación notificada al contribuyente antes de ser declarada su quiebra y encontrándose pendiente aún el plazo para interponer la reclamación, al igual que la situación anterior será el síndico quién en merito de los antecedentes deberá ponderar la conveniencia o la factibilidad de interponer la respectiva reclamación. No debemos olvidar que el síndico representa los intereses de los acreedores de todos los acreedores y los derechos del fallido.

En las dos situaciones anteriores la facultad del Servicio de Impuestos Internos o de girar de inmediato los impuesto no se ve afectada, siempre que en el caso de la liquidación el síndico no opte por interponer la reclamación correspondiente ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros en contra de la liquidación, puesto que si así lo realizase el Servicio no podrá girar los impuestos reclamados hasta que se haya notificado el fallo del Tribunal según lo establece el artículo 24 inciso 4º del Código Tributario, luego de ser modificado por la Ley 20.322. Lo anterior no es aplicable en aquellas localidades en que las reclamaciones aún se interponen ante la administración tributaria, puesto que en dicha situación el Servicio puede girar de inmediato los impuestos sin esperar el fallo del reclamo según lo establece el artículo 147 inciso 2º del Código Tributario.

En lo que dice relación con reclamaciones que se encuentran pendientes ante algunas de las Ilustrísimas Cortes de Apelaciones y Excelentísima Corte Suprema, entendemos que será el síndico quién deberá asumir la representación del fallido ante los referidos tribunales de alzada, no viéndose por ello impedida la administración de poder girar de inmediato los impuestos, salvo que exista resolución que ordene la suspensión total o parcial del cobro del impuesto por parte de la Corte respectiva de conformidad a lo prescrito en el inciso quinto del artículo 147 del Código Tributario.

#### **X. RECUPERACIÓN DEL IVA CRÉDITO FISCAL EN QUIEBRA**



En la mayoría de los casos, el deudor a fin de poder mantener su empresa en funcionamiento pide a sus proveedores prorrogas para poder un cumplir con el pago de materias adquiridas, sin embargo, el acreedor deberá, aún cuando haya otorgado dichas esperas al deudor, cumplir con declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado que haya debido recargar en las respectivas facturas emitidas, aún cuando estás se encuentren impagas por parte del fallido, producto de la prórroga concedida.

Como ya hemos señalado, una vez declarada la quiebra el fallido queda inhabilitado de poder

administrar sus bienes, recayendo dicha facultad en la persona del síndico. No pudiendo el deudor hacer pago alguno a los acreedores, quedando éstos impagos en sus mercaderías y ya habiendo enterado en arcas fiscales el impuesto con recursos propios.

A fin de evitar dicha circunstancia se publicó con fecha 3 de enero de 1987 la Ley 18.591, que en su artículo 29 permite al acreedor que ha pagado el impuesto, encontrándose impaga la facturas por parte del fallido, recuperar la cantidad pagada por impuesto solicitándole al síndico de la quiebra le emita una nota de débito en representación del fallido, a fin de poder recuperar e imputar como IVA crédito fiscal el impuesto originalmente retenido y declarado como IVA débito fiscal.

A continuación nos referiremos al método establecido por dicha disposición para poder recuperar el IVA pagado por parte del acreedor de una deudor declarado en quiebra, dicha recuperación el Servicio la ha regulado en la Circular 12 de 1987.

La recuperación del impuesto procede según lo dispone el artículo 29 de la Ley 18.591, respecto de los impuestos establecidos en el Título II (IVA) y en los artículos 40 (contemplaba el impuesto adicional que grava la venta de televisores con recepción a color, hoy por cierto se encuentra derogado) y 42 (impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares), pudiendo recuperarse sólo el impuesto que haya sido recargado.

Para que el acreedor pueda recuperar el impuesto recargado en la factura este debe cumplir con los siguientes requisitos:

- 1) Debe haber verificado dentro del plazo establecido en el artículo 131 del Libro IV del Código de Comercio, esto es, dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a la notificación de la sentencia de quiebra en el Diario Oficial, en lo que se denomina periodo ordinario de verificación. El aprovechamiento de este beneficio sólo procede encontrándose el deudor en estado de quiebra, así si esta cesa por aprobación de algún convenio, el síndico no podrá emitir la correspondiente nota de débito, con posterioridad a la aprobación del referido convenio. (Oficio N°3295 de 1987).
- 2) Que los impuestos respecto de los cuales se pide la devolución hayan sido declarados y pagados oportunamente, es decir, deben haberse pagados dentro de plazo legal, por lo que no procede este beneficio si se ha sólo declarado el impuesto y no pagado, o si se ha enterado en forma tardía en arcas fiscales.
- 3) Que el acreedor que invoca el beneficio se encuentre al día en el pago del impuesto, situación que se acreditará al síndico con los tres últimos recibos de pago del impuesto, además deberá exhibir los recibos de pagos de los impuestos devengados en los meses a los que correspondan las facturas que presente para obtener el beneficio.
- 4) Que el impuesto haya sido recargado en forma separada en la respectiva factura que se debió emitir por las ventas o prestaciones de servicios.
- 5) Que el fallido también sea contribuyente de los mismos impuestos que se desean recuperar.

Hay que tener en cuenta que si el deudor encontrándose pendiente el pago de la factura realiza algún abono al acreedor, por expresa disposición del inciso 2º del artículo 29, deberá ser imputado



primero a los impuestos recargados en ella, pudiéndose recuperar mediante esta modalidad sólo la diferencia no cubierta con el abono. Es importante esta disposición puesto que no existiendo norma legal que así lo señale, el acreedor podría haber imputado dicho abono a la deuda que el fallido mantenía con él y no a los impuestos recargados en la correspondiente factura.

Una vez notificada la sentencia de quiebra en el Diario Oficial, al acreedor que desea aprovecharse del beneficio tendrá 30 días hábiles para verificar su crédito, en su escrito de verificación deberá individualizar por número y fecha de emisión las facturas según la siguiente información: aquellas facturas a las cuales se les recargaron los impuestos, se deberá en forma separada, indicar el monto total de la operación, tributos recargados y abonos según el inciso 2º del artículo 29 que corresponda imputar para descontar de dichos tributos. Una vez reconocida la deuda, ya sea, por que no se ha impugnado el crédito o por existir sentencia ejecutoriada que haya rechazado la impugnación del crédito, el síndico en representación del fallido, emitirá una nota de débito por el monto correspondiente solamente a los impuestos recargados, contabilizando el referido impuesto como un débito fiscal del fallido en los libros sus libros.

En contra de la partida emitida, la correspondiente nota de débito, el acreedor deberá contabilizar dicha nota en el libro de compras y ventas, a continuación de las anotaciones del periodo indicándose el número y fecha de la nota, individualización del deudor, número de Rut del mismo y crédito fiscal, señalando que corresponde a la aplicación del artículo 29 de la Ley 18.591.

Emitida la nota de débito, el Fisco, por el sólo ministerio de la ley, se subroga en los derechos del acreedor para recuperar del deudor el importe del impuesto respectivo con la preferencia establecida en el Nº 9 del artículo 2474 del Código Civil.

Cabe agregar que la recuperación del crédito fiscal establecido en el artículo 29 de la Ley Nº 18591, por facturas impagas por contribuyentes declarados en quiebra se extiende al anticipo del IVA retenido en un 12% para el caso de la harina y en un 5% con respecto a la carne, en este sentido se ha pronunciado el Servicio de Impuestos Internos en su Oficios Nº 5193 de 2003 y Nº 5009 de 2005.

Finalmente, el Servicio en su Oficio Nº 667 de 2007, ha señalado que los contribuyentes pueden acogerse a este beneficio cuando el fallido realice una actividad gravada con IVA, aún cuando dicha actividad se encuentre exenta del referido impuesto por expresa disposición de la ley, puesto que según expone: *“como puede apreciarse de las normas legales y de las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, para que opere el beneficio del artículo 29º de la Ley 18.591, de 1987, entre otros, es requisito que el deudor fallido posea la calidad de “contribuyente” del Impuesto al Valor Agregado o de los Impuestos Adicionales establecidos en los artículos 40 y 42 del D.L. 825, condición que se cumple, de acuerdo al artículo 3º de dicho cuerpo legal, cuando se efectúa cualquier clase de operaciones gravadas con dichos tributos.*

*Ahora bien, de acuerdo con el criterio sostenido en diversos pronunciamientos, el término “gravar” supone la imposición de una carga u obligación, en este caso de un tributo, en otras palabras, importa la realización de una operación que califica como hecho gravado con el respectivo impuesto. De este modo, una operación se encontrará “gravada” con un determinado impuesto en la medida que dé cumplimiento con los requisitos que taxativamente establece la respectiva norma legal impositiva, sin importar si el impuesto es efectivamente pagado o no por gozar de una exención.*

*En consecuencia, para estos efectos, debe considerarse como “contribuyente” a toda persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realice operaciones*

*que califican como hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado o con los Impuestos Adicionales establecidos en los artículos 40 y 42 del D.L. 825, siendo indiferente si éstos en definitiva son o no recargados en las respectivas boletas o facturas o enterados en arcas fiscales, por encontrarse exentos en virtud de alguna disposición legal expresa”.*

## **XI. SITUACIÓN DE CRÉDITOS INCOBRABLES**



El síndico tiene como primera obligación, el asumir sus funciones procediendo a la incautación de los bienes y documentos del fallido, bienes que por regla general son escasos e insuficientes para poder cumplir con la totalidad de las obligaciones contraídas por éste con sus acreedores, así una vez publicada la quiebra, los acreedores verificarán sus acreencias con la finalidad de que estos sean pagados en lo posible con la realización de los bienes de la masa o con los frutos que se obtengan de dichos bienes en aquellos casos en que se acuerde la continuidad de giro.

La Ley de Impuesto a la Renta en su artículo 31 permite al contribuyente que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de Primera Categoría, que para efectos de determinar su renta líquida imponible, la deducción de todos los gastos necesarios para producirla siempre que no hubieren sido rebajados como costo, que se encuentren pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente y siempre que se justifiquen o acrediten de manera fehaciente ante el Servicio.

Dentro de los gastos que la Ley de Impuesto a la Renta permite deducir como gastos tributarios para la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, y que tienen especial importancia en esta materia son las partidas referentes a los créditos incobrables (artículo 31 N° 4 LIR), los que pueden ser deducidos siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- 1) Que provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio, es decir, que dichos créditos provengan de operaciones realizadas con la empresa o negocio que se encuentra declarado en quiebra.
- 2) Que el castigo de los créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente.
- 3) Que se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro respecto de dicho crédito.

Respecto de los requisitos antes mencionados sólo nos referiremos al singularizado en el numeral 3º, recordemos que declarada la quiebra los acreedores deben comparecer ante el tribunal donde se tramita verificando el monto de sus acreencias, atendido ello cabe analizar dos situaciones, la primera de ellas es si la verificación efectuada por el acreedor basta para acreditar que se han agotado prudencialmente todos los medios de cobro, y si la verificación sólo puede producirse en el periodo ordinario o también en lo que se denomina periodo extraordinario.

Respecto de la primera interrogante, debemos señalar que efectuada la verificación del crédito por parte de los acreedores se ha terminado de cumplir con el requisito de agotar los medios para el cobro, esto atendido que declarada que fuere la quiebra el único medio por el cual se puede obtener el pago de los créditos por parte de los acreedores es a través de su verificación, quedando vedado a los acreedores iniciar ejecuciones individuales tendientes a obtener el pago de los créditos, salvo el caso de los acreedores prendarios e hipotecarios, los cuales pueden ejecutar individualmente al fallido pero sólo respecto de los bienes que garantizan sus créditos.

En lo que dice a la oportunidad de la verificación, debemos señalar que el artículo 140 del Libro IV

del Código de Comercio, permite que el acreedor verifique su crédito con posterioridad al término de 30 días establecido en el artículo 131 del referido Libro del Código de Comercio, siempre que existan fondos susceptibles de repartir a los acreedores, debiendo considerarse el crédito verificado en los futuros repartos, atendida dicha situación es posible que la verificación extraordinaria se haya realizado cuando ya no existan bienes suficientes para el pago del crédito atendido que el síndico puede haber realizado la gran mayoría de los activos de deudor y procedido a efectuar los repartos sólo entre los acreedores que ya hubieren verificados sus créditos, cabe entonces preguntarse si basta con la simple verificación del acreedor para cumplir con este requisito o está debe ser realizada de manera oportuna, es decir, antes de que el síndico realice algún reparto entre los acreedores por muy pequeño que fuere, para haber cumplido con el requisito de haber agotado los medios de cobro, en una primera instancia podría pensarse que la verificación debiera ser en el periodo ordinario como extraordinario, para haber cumplido con la obligación de agotar prudencialmente los medios de cobro. Sin embargo, creemos que dicha situación es la correcta sólo en la medida que en se verifique antes de que el síndico realice algún reparto a los acreedores respecto de los bienes realizados, mas aún cuando el no haber verificado en tiempo oportuno haya sido como consecuencia de la negligencia del acreedor.

Otra situación interesante es la que sucede cuando el síndico solicita el sobreseimiento temporal de la quiebra, en aquellos casos en que no existen bienes suficientes para solventar ni siquiera los gastos propios de la quiebra, sobreseimiento que trae como consecuencia la suspensión del estado de quiebra, pero no su término, y la restitución a los acreedores del derecho de ejecutar individualmente al fallido, según lo dispuesto por artículo 161 del Libro IV del Código de Comercio. Cabe entonces preguntarse si es en esta situación necesario para poder deducir como un crédito incobrable el monto de lo adeudado iniciar acciones judiciales nuevamente, afín de poder declarar la incobrabilidad del crédito, la respuesta debe ser negativa puesto que dicho requisito se cumplió al momento de verificar el respectivo crédito en la quiebra, mas aún si se considera que el juicio de quiebras tiene como finalidad realizar todos los bienes del fallido en un sólo procedimiento afín de pagar sus deudas, por lo que, si el propio síndico estima, una vez que ya ha procedido a la incautación de los bienes del deudor, que estos no son ni siquiera suficientes para el pago de los gastos mínimos de la quiebra, no tiene sentido iniciar una ejecución individual en la cual se tienen altas posibilidades de no obtener nada, con los consiguientes gastos asociados a las nuevas acciones. Por lo que habiendo verificado oportunamente el crédito y declarándose el sobreseimiento temporal, debemos entender que el requisito de haber agotado prudencialmente los medios de cobro se encuentra cumplido, sin necesidad de iniciar acciones individuales por parte de los acreedores.

Finalmente, es importante determinar en que momento puede ser deducido el monto del crédito castigado para efecto de determinar la renta líquida de primera categoría, al respecto podría pensarse que sólo podrá deducirse esta partida una vez que el síndico rinda cuenta definitiva de su gestión, puesto mientras no se realice dicha cuenta no podrá saberse si existen nuevos bienes para el pago de los créditos cobrados en autos. Sin embargo, nos parece más plausible la posibilidad de poder deducir el monto del crédito en el periodo en que se verificó en la quiebra, sin perjuicio, de contabilizar la recuperación del castigo de la deuda como un ingreso tributable, en el periodo que corresponda, los posibles repartos que el síndico realice.

En el caso en que se declare el sobreseimiento temporal no cabe duda que podrá rebajarse dicha cantidad en el periodo en que se efectúe dicha declaración, atendido que en esta situación el crédito claramente quedará incobrable atendida la falta de bienes por parte del deudor. Por tanto, habiéndose rematado la totalidad de los bienes de la quiebra y con el

producto de ello sólo se procederá a cancelar los créditos preferentes reconocidos, los acreedores valistas reconocidos solicitaran al Síndico un certificado para proceder a reconocer la pérdida en el ejercicio.

## **XII. RECUPERACIÓN COMO PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS POR PÉRDIDAS TRIBUTARIAS**



Una vez declarada la quiebra y durante la administración del síndico podrá, según lo dispone el artículo 31 N° 3 inciso 2º, solicitar al Servicio la devolución del impuesto de Primera Categoría pagado por el fallido siempre que existan utilidades tributables acumuladas en el registro FUT, propias y ajenas, respecto de la pérdidas generadas en el ejercicio de la declaratoria de quiebra.

Asimismo, podrá el síndico imputar las pérdidas generadas por la empresa durante el periodo de la continuidad de giro y obtener la devolución del impuesto de Primera Categoría que haya soportado la empresa o el impuesto pagado por aquellas utilidades ajenas recibidas, por participaciones que tenga en otras empresas.

Al respecto no debemos olvidar que existen diferencias tributarias a la hora de recuperar como PPUA el impuesto pagado por la propia empresa y el impuesto pagado por otra empresa en la que se tiene interés o participación.

En el primero de los casos la recuperación del impuesto constituye un ingreso correspondiente a la recuperación de un gasto o desembolso indebidamente pagado, el cual se encuentra exento del impuesto de Primera Categoría, puesto que tal partida ya cumplió con dicho gravamen, contrarrestando la rebaja que se hizo en el momento del pago del impuesto. Sin embargo, dicho ingreso corresponde a una renta susceptible de ser retirado/distribuido por los socios/accionistas debiendo reponerse dicha suma en el registro FUT en virtud de lo cual estaría afecta al impuesto Global complementario o Adicional, según corresponda pero sin derecho a crédito de primera categoría.

En lo que dice relación con la segunda situación planteada el impuesto recuperado constituye una ingreso en los términos del artículo 2 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, puesto que la empresa se ve beneficiada con la percepción de una suma que no ha desembolsado, es decir, no hay una recuperación de un gasto como en el caso anterior, pasando a formar dicha suma parte de la renta líquida imponible de Primera Categoría para la aplicación del referido impuesto, pasando por esta vía a formar luego parte del FUT.

Este derecho de solicitar la devolución del impuesto surge en el ejercicio en que se produjeron las pérdidas o en el ejercicio en que se imputan los saldos negativos a las utilidades percibidas en el ejercicio.

Cabe recordar que el síndico deberá, a efectos de solicitar la devolución del PPUA, respetando el orden de imputación establecido en la Circular N° 17, del 19 de Marzo de 1993, la cual establece que la referida imputación deberá realizarse de la misma forma en se efectúan los retiros o distribuciones de rentas en el FUT, esto es desde las mas antiguas, propias o ajenas, y con o sin derecho al crédito de Primera Categoría con el cual se afectaron.

Así con la recuperación del impuesto de Primera Categoría pagado por el fallido el síndico podrá tener recursos frescos destinados a poder continuar con la actividad propia de la empresa en el caso del término de giro o poder concurrir al pago de las acreencias del fallido.

### XIII. CLAUSURA DE QUIEBRA



La quiebra no es un estado permanente, lo natural es que el estado de quiebra cese en algún momento, pudiendo concluir cuando la realización de los bienes haya alcanzado para cubrir la totalidad de los créditos verificados en el proceso, terminando el estado de insolvencia que afectaba al fallido, por lo que ya no existe la causa que justifique la quiebra; cuando habiéndose enajenado los bienes del fallido estos no alcancen a solucionar la totalidad de los créditos verificados en el concurso y no existan más bienes del fallido, y finalmente, por un acuerdo celebrado entre el fallido y sus acreedores, destinado al pago de sus créditos, acuerdo denominado convenio.

El Libro IV del Código de Comercio regula estas diferentes forma de poner término al estado de quiebra, en este acápite nos referiremos exclusivamente al sobreseimiento definitivo regulado en el artículo 165 del Libro IV del Código de Comercio, debemos recordar que el sobreseimiento temporal no pone fin al estado de quiebra sino que sólo lo suspende.

Las causales que dan motivo al sobreseimiento definitivo, es posible clasificarlas en ordinarias y extraordinarias, las primeras se encuentran reguladas en el artículo 164 del Libro IV del Código de Comercio y las segundas en el artículo 165 del mismo cuerpo legal.

El artículo 165 del Libro IV del Código de Comercio, dispone en su inciso final:

*“El sobreseimiento de que trata este artículo extingue, además, las obligaciones del fallido por los saldos insolutos de sus deudas anteriores a la declaración de quiebra, sin perjuicio de distribuirse entre los acreedores el producto de los bienes adquiridos con posterioridad y ya ingresados a la quiebra, con arreglo al inciso segundo del artículo 65°.”*

Así, declarado que fuere el sobreseimiento definitivo, se termina el juicio de quiebra, es decir, cesan todos los efectos de la quiebra, desaparece el desasimiento, se vuelven a las reglas generales de competencia para entablar nuevos juicios, cesa la facultad del síndico de administrar los bienes del fallido, que es asumida nuevamente por el deudor en lo sobrante, asimismo deberá el síndico devolver los libros y papales al fallido, siempre que se cumpla con las circunstancia descritas en el artículo 168 del Libro IV del Código de Comercio.

En virtud de los dispuesto por el artículo 165 inciso final, ejecutoriada que fuere la resolución que declara el sobreseimiento definitivo de la quiebra, traer como consecuencia que aquellos créditos verificados que no fueron pagados íntegramente con la liquidación de los bienes de la masa quedan extinguidos, es decir, su remante no podrá ser cobrado por los acreedores al deudor, una vez que este asuma nuevamente la administración de sus bienes.

Estableciendo con esto el propio artículo 165 una condonación o remisión a favor del fallido, lo que trae como consecuencia, que el fallido deberá contabilizar el monto de dicha remisión como un ingreso no renta en sus libros, atendido lo dispuesto en el artículo 17 N° 22 de la Ley de Impuesto a la Renta, no ocurre lo mismo en el caso de que exista un convenio entre el fallido y los acreedores,

puesto que si estos acuerdan la remisión de determinados créditos, no podrá considerarse dichos montos como ingresos no renta, atendido que el artículo 17 N° 22 establece como ingresos no renta las cantidades remitidas por ley y no las remitidas de manera convencional. Si no existiera la disposición del artículo 165, el fallido debería considerar dichas cantidades como ingresos atendido lo dispuesto en el artículo 2 de la referida ley.

#### XIV. CONSERVACIÓN Y ELIMINACIÓN DE DOCUMENTOS



Como señalábamos anteriormente el síndico una vez aceptado el cargo tiene la obligación de incautar y conservar los documentos del fallido. Dicha obligación de conservación de los documentos se extiende, según el Instructivo N° 5 de la Superintendencia de Quiebras, hasta un año después de ejecutoriada la sentencia que declara el sobreseimiento definitivo en el procedimiento de quiebra, transcurrido el plazo antes señalado el síndico deberá devolver la documentación al fallido.

No obstante lo antes mencionado, el síndico deberá conservar al menos cinco años contados desde la presentación de la cuenta definitiva de administración los documentos que sirva de respaldo a todos los ingresos, egresos y contrataciones efectuadas en la quiebra o en la continuidad de giro.

Sin perjuicio, de la obligación de conservación de los documentos el síndico puede solicitar a la Superintendencia de Quiebras se le autorice a la destrucción o su devolución al fallido antes de cumplidos los plazos mencionados anteriormente. Asimismo, el Instructivo establece un proceso de destrucción de documentos en aquellos casos en que el síndico se encuentra en la imposibilidad de devolver los documentos al fallido luego de transcurridos los plazos, por no ser éste ubicado, por haber cerrado sus oficinas, etc.

En materia tributaria y en lo que dice relación con los libros y documentos contables, debemos señalar que el artículo 17° del Código Tributario establece la regla general en materia de conservación de los libros de contabilidad señalando que *“Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana y sus valores expresarse en la forma señalada en el artículo 18°, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones”*.

El artículo 200 del Código Tributario establece que el Servicio, podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago. En forma excepcional el plazo señalado será de 6 años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando dicha declaración no se hubiese presentado o habiéndose presentado fuere maliciosamente falsa.

De lo antes expuesto, y en lo que dice relación con las obligaciones de conservación de libros y documentos en el ámbito tributario, éstos deberán ser conservados a lo menos durante el referido periodo 6 años plazo que tiene el Servicio para efectuar la revisión de impuestos declarados por el contribuyente. Este plazo puede verse aumentado por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente de conformidad al artículo 63 del Código Tributario o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o liquidar un impuesto. Asimismo, si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán aumentados, en los mismos términos, los plazos de prescripción referidos.

No debemos olvidar y según ya lo hemos expuesto, que el artículo 97 N° 16 del Código Tributario establece la suspensión de la prescripción, mientras los libros no se encuentren legalmente reconstituidos y queden a disposición del Servicio.

Conforme a las disposiciones antes mencionadas, la obligación de conservar los libros de contabilidad se extendería por el plazo de 6 años contados desde la época en que corresponde pagar los referidos impuestos. Por lo que transcurrido dicho plazo, la destrucción de los libros, registros y demás anotaciones contables no se encontraría sancionada en la Ley.

Sin embargo, el Servicio en diversos pronunciamiento a manifestado que en determinadas situaciones como remanentes de crédito fiscal, utilidades retenidas, pérdidas de arrastre, etc., *“en que sea necesaria una revisión de las anotaciones y antecedentes contables que puedan servir de base para su determinación, el Servicio de Impuestos Internos puede revisar los libros contables y demás registros más allá del plazo legal de prescripción de seis años, ya que constituyen el único antecedente que permite su justificación y prueba, lo cual no significa exceder los plazos legales de prescripción, sino que sólo implica el cumplimiento de la carga legal de la prueba que recae sobre el contribuyente que invoca una situación acaecida con anterioridad a los plazos de prescripción”*.

En lo que dice relación a boletas y facturas el artículo 58° del D.L. 825 señala que *“Los duplicados de las facturas y los originales de las boletas a que se refiere este párrafo deberán ser conservados por los respectivos contribuyentes durante seis años. Sin embargo, cuando el cumplimiento de esta obligación ocasionare dificultades de orden material a los contribuyentes, el Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar la destrucción de dichos duplicados u originales, conforme al procedimiento que establezca el Reglamento”*.

El artículo 7° de la Ley 18.845 establece como facultad del Director Regional correspondiente el autorizar, antes de los plazos de prescripción, la destrucción de los libros contables y los documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a impuestos, siempre que se proceda previamente a su microcopia o micrograbado, de acuerdo con el procedimiento señalado en la referida norma legal.

Finalmente, y en merito de lo expuesto anteriormente, cabe señalar que el síndico sólo podrá proceder a la destrucción de los documentos del fallido según lo establece la Superintendencia de Quiebras, en aquellos casos en que dichos documentos no sean de carácter tributario, puesto que si tienen dicha naturaleza el síndico sólo podrá proceder a su destrucción en conformidad con las disposiciones tributaria dictadas al efecto. Situación reconocida por el Instructivo N° 5 en su artículo 17, que establece determinadas situaciones en que el síndico no podrá en caso alguno destruir los documentos, así no podrá destruir toda la documentación de naturaleza tributaria, la que deberá conservar al menos por los plazos señalados en el artículo 200 del Código Tributario, es decir, el síndico no podrá en caso alguno destruir los documentos tributarios salvo que hayan transcurrido el plazo de 3 o 6 años, o que se ampare en el artículo 58 del D.L 825 o en la facultad del Director Regional respectivo contemplada en el artículo 7 de la Ley 18.845.

## XV. CONCLUSIONES



La declaración de quiebra respecto de una persona produce diversas consecuencias en el ámbito tributario, la primera de ellas y la más importante es que perderá la administración de los bienes que componen su patrimonio que se encuentra en quiebra, perderá asimismo la posibilidad de comparecer como demandante o demandado en juicio, etc., asumiendo en ambos casos su representación el síndico.

Respecto de los acreedores estos deberán verificar sus créditos en el juicio de quiebras, quedando impedidos de ejecutar individualmente al deudor, esperando poder obtener el pago íntegro de sus créditos con la realización de los bienes incautados, situación que en la práctica es poco probable, atendido la falta de bienes del fallido, viéndose en la obligación de castigar dichos montos insolutos.

Atendido el desasimio que se produce con la declaración de la quiebra será el síndico quien asumirá la representación del fallido, con las consiguientes obligaciones en materia tributaria, así deberá ser el quien realice las declaraciones exigidas al fallido, deberá emitir la correspondiente documentación exigidas en las distintas operaciones que realice, incluso exponiéndose a la imposición de sanciones tanto pecuniarias como corporales en caso de incumplimiento.

El juicio de quiebra tiene como finalidad realizar todos los bienes del fallido en un sólo procedimiento, sin embargo, este no sólo termina con la realización de bienes, sino que existen otros medios que ponen fin al estado de quiebra, como los convenios o el sobreseimiento definitivo. Asimismo puede ser que no existan enajenación de bienes cuando se acuerda la continuidad del giro del fallido.

Finalmente, y como se ha expuesto en el presente reporte, el juicio de quiebra provoca una serie de consecuencias no sólo en el ámbito comercial, sino también en el ámbito civil, penal y tributario





# CET

[www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl)



[www.dcs.uchile.cl](http://www.dcs.uchile.cl)

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN  
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE