CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile

REPORTE TRIBUTARIO

Nº 14
ABRIL 2011

TRIBUTACIÓN DE LOS MENORES DE EDAD

Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile

Estimados lectores,

En esta décima cuarta edición del Reporte Tributario, Nº14 Abril/2011, deseamos iniciar la discusión de un tema que a nuestro juicio recibe baja inspección, en relación a su importancia en el ámbito tributario- empresarial, nos referimos a "La Tributación de los Menores de Edad".

En este reporte se examinarán los principales conceptos relacionados con la patria potestad, sus atributos legales en relación a derechos de goce, conceptos relativos al peculio profesional o industrial, capacidad de los menores de edad, derechos y obligaciones de los menores junto a la tributación de las rentas obtenidas por éstos. El tema de análisis debiera ser fuente de discusión y mayor estudio, por cuanto frecuentemente se observa la inclusión de menores en el mundo empresarial con la consecuente reducción en la carga tributaria de sus representantes.

Lo anterior, pudiera explicarse probablemente como respuesta al hecho de que la legislación chilena no incorpore a la familia, ejemplo familia nuclear, como sujeto de impuesto capaz de soportar una carga impositiva distribuida entre los miembros de ésta, lo cual genera la controversia de si nuestro sistema tributario es equitativo y de si incentiva y no discrimina a la institución de la familia, como agente productivo. En países considerados desarrollados económicamente, existe el concepto de tributación familiar, en términos obligatorios o voluntarios, lo que se traduce en la fusión de las rentas familiares y posterior sometimiento a una tributación diferenciada (base de cálculo de impuesto familiar distinta a base personal), permitiendo de esta forma compensar las bases personales hacia una base familiar con el consecuente ahorro de impuestos.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar 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

TRIBUTACIÓN DE LOS MENORES DE EDAD

I. INTRODUCCIÓN

En esta oportunidad, el presente reporte tributario pretende exponer un tema que cada día es más frecuente de observar, hoy es fácil encontrar menores de edad que se incorporan al mundo laboral ejerciendo algún tipo de actividad, profesión, industria, oficio o cualquier forma de empleo remunerado, tal es el caso de menores ejerciendo actividad de cantante con los consiguientes premios o remuneración asociada, menores incursionando en televisión como actores, e incluso, menores de edad que trabajan en grandes cadenas de supermercados como empaquetadores o acomodadores.

Desde un punto de vista legal, estos menores o adolescentes trabajadores se encontrarían ejerciendo derechos y obligaciones, por lo anterior, el presente reporte tributario busca asociar estos derechos y obligaciones desde una perspectiva tributaria.

Reporte Tributario preparado por:

Rodrigo Torres Neira.
Abogado
Colaborador CET-UChile

II. PATRIA POTESTAD

Esta institución jurídica contenida en los artículos 243º al 273º del Título X del Libro Primero de nuestro Código Civil, la define como "El conjunto de derechos y deberes que corresponden al padre o a la madre sobre los bienes de sus hijos no emancipados".

Patria Potestad, es el conjunto de derechos, deberes y obligaciones que la ley reconoce a los padres sobre sus hijos y bienes que estos últimos pudieran tener (o cuando se requiere, a terceras personas) mientras estos son menores de edad o se encuentran incapacitados. Lo antes descrito se funda en lograr que alguien se haga responsable y pueda dar cumplimiento de aquellos deberes que tienen los padres respecto al sostenimiento y educación de sus hijos, como asimismo, responsabilidad sobre los derechos eventuales del hijo que está por nacer.

1. A quien corresponde el ejercicio de la Patria Potestad

El artículo 244º del Código Civil, señala que "*La Patria Potestad será ejercida por el padre o la madre o ambos en forma conjunta, según convengan en acuerdo suscrito por escritura pública o acta extendida ante cualquier oficial del Registro Civil, la cual se subinscribirá al margen de la inscripción de nacimiento del hijo dentro de los treinta días siguientes a su otorgamiento. A falta de acuerdo, al padre toca el ejercicio de la Patria Potestad*".

De la disposición legal citada, es válido para el lector concluir que la Patria Potestad puede ser ejercida tanto por el padre, madre, o ambos en forma conjunta. Ahora bien cabe reflexionar ¿Es posible tomar conocimiento de quien está ejerciendo la Patria Potestad? Para dilucidar la respuesta a tal pregunta, nuestro legislador nos ilustra con su respuesta de la siguiente manera.

a.- Dada la inexistencia de acuerdo entre los progenitores del menor para ejercer la Patria Potestad, se entiende por el sólo ministerio de la Ley ésta recae sobre el padre, lo anterior según el inciso 2º del artículo 244 Código Civil.

b.- Por acuerdo de los padres se conviene que la Patria Potestad la tenga el padre, la madre, o el padre y madre en forma conjunta, dicho acuerdo debe estar por escritura pública o acta extendida ante cualquier oficial del Registro Civil, acuerdo que se subinscribirá al margen de la inscripción de nacimiento del hijo dentro de los treinta días siguientes a su otorgamiento.

c.- Judicialmente el juez pude asignar o radicar por medio de una resolución judicial, el ejercicio de la Patria Potestad al padre o madre que carecía de este derecho, o radicarlo en uno sólo de los padres, si la Patria Potestad es ejercida en forma conjunta, deberá subinscribirse la sentencia judicial al margen de la inscripción de nacimiento del hijo, la cual deberá practicarse dentro de los treinta días siguiente a su otorgamiento, según señala en forma expresa el inciso 3º del artículo 244 Código Civil.

d.- Si los padres viven separados, la Patria Potestad será ejercida por aquel que tenga a su cargo el cuidado personal del hijo. Por el solo ministerio de la Ley, corresponde a la madre el cuidado personal de los hijos y por ende posee la Patria Potestad. Esto, según el inciso 1º del artículo 225 y artículo 245, ambos del Código Civil.

De lo anterior, cabe cuestionarse cómo podrían terceros tomar conocimiento que los padres del menor se encuentran con separación de convivencia (de hecho) sí la ley no exige subinscripción que demuestre la ocurrencia de este acontecimiento; tal omisión o vacío legal podría llevar al padre a verse obligado a cumplir exigencias de índole tributaria, aun cuando en la realidad éste no se encuentra al cuidado del menor, afectando su patrimonio personal al incorporar rentas del hijo en su declaración de impuesto global complementario. A lo anterior planteamos las siguientes interrogantes ¿Cómo demuestra el padre que no ejerce la patria potestad en el caso antes planteado? ¿Es posible demostrar los hechos negativos?

e.- Si por medio de una sentencia judicial con carácter de firme o ejecutoriada se determina la paternidad y maternidad contra la oposición del padre y de la madre, no corresponde a éstos ejercer la Patria Potestad, por lo que es fundamental nombrar al hijo un tutor o curador, para la protección de su persona y la de sus bienes según corresponda. Cabe hacer una mención, un tercero distinto a los padres nunca ejerce la Patria Potestad.

De lo precedentemente expuesto, se pude concluir, que si la intención es contratar a un menor o se le quiera demandar judicialmente, se debe tener certeza respecto de quien ejerce la Patria Potestad sobre los bienes del adolescente.

III. ATRIBUTOS DE LA PATRIA POTESTAD

La Patria Potestad posee los siguientes atributos a saber:

a) Derecho legal de goce
b) Administración de los bienes del hijo
c) Representación legal del menor

a) Derecho legal de goce**.** Consiste en la facultad que tiene el que ejerce la Patria Potestad para usar los bienes del hijo y percibir los frutos que dichos bienes generen, con cargo de conservar la forma y substancia, y de restituirlos si no son fungibles; o con cargo de devolver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si se tratase de bienes de tipo fungibles.

El artículo 253 del Código Civil señala "El que ejerza el derecho legal de goce sobre los bienes del hijo tendrá su administración, y el que se encuentre privado de ésta quedará privado de aquél.

Por otra parte, la misma norma en comento señala en su artículo 43, "Son representantes legal de una persona el padre o madre, el adoptante y su tutor o curador".

La Patria Potestad confiere el derecho legal de goce sobre todos los bienes del hijo, además, tendrá también su administración, la que puede ser ejercida por el padre, madre o padre y madre en forma conjunta.

Los terceros pueden exigir – al que ejerce la Patria Potestad sobre los bienes del menor – el cumplimiento de las obligaciones civiles, declaración y pago de los impuestos que corresponda y en general del cumplimiento de las normas tributarias. Las rentas que generen los bienes del hijo se consideran como rentas propias para el o los padres que ejercen este derecho.

Ahora bien, nuestro ordenamiento jurídico establece ciertas restricciones al ejercicio del derecho legal de goce a saber, restricciones que a continuación se señalan:

i) Los bienes adquiridos por el hijo en el ejercicio de todo empleo, oficio, profesión o industria (**peculio profesional o industrial**)

ii) Los bienes adquiridos por el hijo a **título de donación, herencia o legado**, cuando el donante o testador ha estipulado que no tenga el goce o la administración quien ejerza la Patria Potestad; ha impuesto la condición de obtener la emancipación, o ha dispuesto expresamente que tenga el goce de estos bienes el hijo.

iii) Las **herencias o legados** que hayan pasado al hijo por incapacidad, indignidad o desheredamiento del padre o madre que tiene la Patria Potestad.

iv) El goce sobre las minas del hijo se limitará a la mitad de los productos y el padre que ejerza la Patria Potestad responderá al hijo de la otra mitad.

b) Administración de los bienes del hijo. Al respecto cabe distinguir:

i) Los bienes que forman parte del peculio profesional o industrial, que son administrados por el hijo.

ii) Los demás bienes. La regla es que su administración la tenga el padre o madre que tenga el derecho legal de goce. Si ninguno lo tiene, la administración corresponde a un curador.

c) Representación legal del hijo menor. Sabido es que el hijo menor es absolutamente incapaz de ejercer derechos y obligaciones cuando éste es impúber, lo que se traduce en que dicho menor sólo puede actuar a través de su representante legal; si es menor adulto es relativamente incapaz, es decir, puede actuar representado o autorizado por un representante. Nuestro Código Civil en su artículo 43 señala, "Son representante legal de una persona el padre o madre, el adoptante y su tutor o curador.

IV. PECULIO PROFESIONAL O INDUSTRIAL

El peculio profesional o industrial corresponde a todos los bienes adquiridos por el púber en el ejercicio de todo empleo, profesión, industria u oficio, teniendo sobre los cuales la administración y goce, pudiendo hacerse dueño de los frutos que ellos produzcan, considerándose para todo los efecto legales como mayor de edad.
El menor adulto puede celebrar todo tipo de contratos, así como también puede ejecutar todo tipo de acto jurídico, el cual será radicado en su persona y patrimonio (peculio profesional o industrial).

Los efectos jurídicos que dichos actos traen consigo, a modo de ejemplo, efectos civiles, comerciales y/o tributarios entre otros, serán de responsabilidad de aquel que los genera.

V. CAPACIDAD DE LOS MENORES DE EDAD

El Código Civil en su artículo 55° define a la persona natural como, "Son personas todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición". Uno de los atributos de la personalidad, es la capacidad de goce, es decir, la posibilidad de ser titular de derechos, lo que no significa estar habilitado para ejercerlos personalmente, para lo cual, se necesitar tener la capacidad de ejercicio de los mismos. Cabe distinguir, en relación a la capacidad de ejercicio entre los menores que éstos son capaces e incapaces.

El artículo 1446° del Código Civil señala de forma expresa, "Toda persona es legalmente capaz, excepto aquellas que la propia ley declara como incapaces". De lo anterior, se desprende que, los incapaces no tienen discernimiento para actuar en la vida jurídica, o no tiene el discernimiento suficiente para actuar en ella correctamente.

Por otra parte, el artículo 1447° del Código Civil reconoce dos tipos de incapacidades: la incapacidad absoluta y la incapacidad relativa. La primera, implica que la persona incapaz no puede actuar nunca por sí misma en la vida del derecho, no obstante, pueden actuar debidamente representados por una persona capaz, ejemplo de esto, son las personas dementes, impúberes entre otros. Los incapaces relativos pueden actuar representados y también pueden actuar de

forma individual, en este último su actuación debe estar debidamente autorizada por su tutor o representante, ejemplo de esto son los menores adultos.

Ahora bien, el artículo 26º del Código Civil expresa que "llámese infante o niño todo aquel que no ha cumplido siete años; impúber, el varón que no ha cumplido catorce años y la mujer que no ha cumplido doce años de edad; adulto, el que ha dejado de ser impúber; mayor de edad, o simplemente mayor, el que ha cumplido dieciocho años; y menor de edad, o simplemente menor, el que no ha llegado a cumplirlos.

Como consecuencia de lo anterior, incapaces absolutos serían hombres menores de catorce años y mujeres menores de doce años; incapaces relativos, mujeres menores de dieciocho y mayores de doce años y los hombres menores de dieciocho y mayores de catorce años.

¿Cómo pueden actuar válidamente en la vida del derecho, menores adultos y personas que son absolutamente incapaces?

Para responder esta pregunta, importante es señalar que nuestro legislador ha tenido una especial preocupación por estas personas y en especial por su patrimonio, es así, como existen normas legales que los protegen, además, dichas disposiciones legales señalan, quienes deben ser los encargados de representarlos.

Con respecto a tal temática, y como ya se mencionó anteriormente, el artículo 43 del Código Civil expresa, "Son representante de una persona el padre o madre, el adoptante y su tutor o curador".

Conforme a lo anterior, para actuar válidamente en la vida jurídica, los incapaces deben estar debidamente representados legalmente, y aquellas personas definidas como relativamente incapaces, pueden actuar en la vida del derecho representados o autorizados.

VI. DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS MENORES

Nuestra Constitución Política de la República de Chile, por medio de texto expreso, protege el derecho a la vida de todas las personas, incluso de aquellas que están por nacer; el derecho a la integridad física y psíquica de las personas, el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación, por citar algunos de los derechos de bienestar común. De igual forma, la legislación impone obligaciones a toda persona, como el deber de dar cumplimiento a las normas cívicas, el de respetar a los padres, en fin, el deber de acatar las leyes vigentes que en nuestra sociedad ha establecido como normas básicas y necesarias para una correcta convivencia.

La legislación laboral, le reconoce a toda persona que pueden contratar libremente la prestación de los servicios a los mayores de dieciocho años de edad; en el caso de menores adultos, éstos también podrán celebrar contratos de trabajo si cuentan con la autorización expresa de quienes indica la norma legal pertinente; en el caso de los menores de dieciséis años y mayores de quince años, pueden ser contratados sus servicios, siempre que realicen trabajos ligeros que no atenten contra su salud y desarrollo, además, requieren de la autorización de su representante legal y que den fiel cumplimiento a su obligación escolar.

VII. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR MENORES

Nuestra Ley Sobre Impuesto a la Renta, en su párrafo tercero "De los contribuyentes" señala en su artículo 3º "Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situadas dentro del país o fuera de él".

Las rentas susceptibles de ser generadas por los bienes o el trabajo de menores, ya sea que tales rentas incrementen su propio patrimonio o el de su padre o madre, conforme a lo establecido en el artículo 3º de La Ley de la Renta, se encuentran afectos al impuesto de la referida Ley, considerando que nuestra legislación pertinente, señala claramente que, "toda persona domiciliada o residente en chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen"

La ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 2º Nº 1 establece el hecho gravado, al señalar que es materia de afectación con impuesto la "RENTA", concepto que abarca los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

VIII. DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS IMPUESTOS A LAS RENTAS GENERADAS POR EL MENOR.

Conforme a lo señalado, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos en nuestro país por todas las rentas cualquiera que sea su naturaleza, origen, o denominación, es decir, tributará en nuestro país por todos los incrementos o ingresos de patrimonio que experimente la persona. La disposición legal en cuestión no distingue si el generador de la renta es infante, impúber, púber o menor adulto. Las rentas que eventualmente puedan generar las personas antes señaladas, se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, el punto es quién declara y paga el tributo respecto de las rentas que produzcan los bienes o el trabajo de las referidas personas, he aquí lo que debemos distinguir:

a) Un menor que obtiene rentas como trabajador dependiente queda afecto a la retención del impuesto único a las rentas del trabajo dependiente y su entero en arcas fiscales es de cargo del empleador.

b) Un menor sujeto a Patria Potestad, ejercida por el padre, madre o ambos en forma conjunta, éstos gozan del usufructo legal sobre todos los bienes del hijo y por consiguiente su administración, las rentas que generen estos bienes del hijo se consideran rentas propias del progenitor, estando obligado a declarar y pagar los impuestos que ellas ocasionen.

c) Un menor adulto que ejerce una profesión o industria, se le considera plenamente capaz por Ley, por tanto, dicho menor adulto puede administrar libremente sus bienes y hacerse dueño de lo que ellos produzcan, estando obligado a declarar y pagar los impuestos a la renta cuando corresponda.

d) El menor que obtiene rentas estando sujeto a curador o tutor, es éste, quien debe declarar y pagar los impuestos que correspondan por nombre y cuenta del menor.

IX. JURISPRUDENCIA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Al analizar el onus probandi u peso de la prueba, debemos determinar a quien le corresponde producir la prueba. Se debe tener presente que el rendir "prueba" es una necesidad para aquel que quiere fundamentar su derecho. El artículo 2º del Código Tributario señala que "en lo no previsto por este código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en las leyes generales o especiales."

Así las cosas, el inciso 1º del artículo 1698 del Código Civil, se refiere a que "incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o estás".

Esta disposición legal se debe entender en un sentido general, es decir, se aplica a toda prueba, ya sea de hechos, derechos u obligaciones. Procesalmente se dice en forma general que corresponde al demandante probar los fundamentos de su acción y al demandado los fundamento de su excepción.

La Circular Nº 41 del año 2007 en el punto Nº 6, de la prueba, expresa que "Teniendo en consideración que, en términos prácticos, los bienes de los menores serán administrados en general por el padre que ejerce la Patria Potestad sobre ellos y detenta, por tanto el derecho legal de goce, cabe advertir que cualquier otra situación en que no se cumpla esa regla, ya sea porque no se ejerce la Patria Potestad o, el padre no administra y/o no posee el derecho legal de goce sobre todos o parte de los bienes del hijo, deberá ser suficientemente probada ante los funcionarios fiscalizadores actuantes".

Por otra parte el artículo 21º del Código Tributario señala que "Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de la operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto".

De lo anteriormente expuesto, es dable concluir que el ejercicio de la acción fiscalizadora debe señalar la infracción legal y los medios de prueba que le sirven de fundamento para atribuir la Patria Potestad en su acción fiscalizadora, es así como, del artículo 21 del Código Tributario se desprende que el contribuyente debe probar la verdad de sus declaraciones pero como excepción a la acusación o impugnación que eventualmente le formule Servicio de Impuestos Internos, organismo que deberá señalar la infracción legal y los medios de prueba que le permiten sustentar su afirmación en relación al ejercicio de la Patria Potestad y con ello las consecuencias en la forma de tributación.

Es decir, una vez que el servicio de impuestos internos ejerce la acción de fiscalización o acusación, deberá señalar la infracción legal, y además, los medios de prueba en que fundamenta su imputación o acusación, el contribuyente deberá exponer sus alegaciones como excepción a la acusación o impugnación formulada por el servicio de impuestos internos, es aquí donde deberá probar la verdad de sus declaraciones.

A mayor abundamiento planteamos la siguiente interrogante ¿El progenitor de un menor adulto que no ejerce la Patria Potestad de qué forma prueba que no es titular de la misma? Los hechos negativos no se pueden probar, nadie está obligado a probar lo imposible, es por ello que el Servicio de Impuestos Internos en primera instancia debe establecer y presentar los elementos de

prueba que se basa para calificar a una persona de que ésta ejerce la Patria Potestad, sólo de esta forma el contribuyente podrá basarse en cada uno de los elementos o pruebas suficientes que posea que le permitirán demostrar la veracidad de sus declaraciones de impuesto e impugnar lo señalado por el organismo fiscalizador, operación similar a lo que ocurre con la calificación de habitualidad.

X. CONCLUSIONES FINALES

Toda persona domiciliada o residente en Chile que produzcan rentas se encuentran sujetas a tributación, cuando corresponda, en nuestro país. Si la renta es generada por un menor o impúber sujeto a Patria Potestad, la obligación de declarar y pagar el impuesto le corresponde al titular de la Patria Potestad.

Por el contrario, si la renta es generada por un menor adulto, que la obtiene del ejercicio de una profesión o industria, la obligación de declarar y pagar el monto del tributo, es de su propio cargo, dado que para efectos legales se le considera como mayor de edad. Si la renta la genera un menor, pero sujeto a un curador o tutor, es este último quien deberá declarar y pagar por cuenta del menor, es decir, actúa como su representante legal.

En materia de prueba, la jurisprudencia y doctrina ha uniformado criterio en cuanto a que incumbe probar las obligaciones, o su extinción al que alega aquéllas o está.

CET

www.cetuchile.cl

FACULTAD ECONOMÍA Y NEGOCIOS UNIVERSIDAD DE CHILE

DCS Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información

www.dcs.uchile.cl

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