

DEPARTAMENTO EMISOR: DEPARTAMENTO DE ASESORÍA JURÍDICA	CIRCULAR N° 58.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 30 de junio de 2015.-
MATERIA: Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a los artículos 68 y 69 del Código Tributario. Deroga la Circular N° 12, de 4 de febrero de 2003, y las Resoluciones Exentas N°s 29 y 41 de 2002.	REFERENCIA: Código Tributario, artículos 68 y 69; Ley N° 20.780, artículo 10, N°s 20 y 21.

I.- INTRODUCCIÓN.

La Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, en su Artículo 10.-, numerales 20 y 21, introduce modificaciones a los artículos 68 y 69 del Código Tributario, que inciden en materia de inicio de actividades y término de giro.

II.- MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 20.780.

El numeral 20 del Artículo 10.- de la Ley N° 20.780, dispone lo siguiente:

“20. Sustitúyese, en la primera oración del inciso primero del artículo 68, la expresión "letras a) y b)" por "letra a)", e intercálase, a continuación de la expresión "de los artículos 20,", lo siguiente: "contribuyentes del artículo 34 que sean propietarios o usufructuarios y exploten bienes raíces agrícolas,".

Por su parte, el numeral 21 del Artículo 10.- de la citada ley, establece:

“21. En el artículo 69:

a) En el inciso cuarto agrégase, a continuación del punto final, que pasa a ser punto seguido, lo siguiente: "También se deberá dar este aviso en el caso de las disminuciones de capital o cuotas de fondos de inversión o en general patrimonios de afectación.".

b) Incorpóranse los siguientes incisos quinto, sexto y séptimo, nuevos:

"Si el Servicio cuenta con antecedentes que permiten establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, previa citación efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y girar los impuestos correspondientes, en la misma forma que hubiera procedido si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial o industrial, o sus actividades, según lo dispuesto en el inciso primero.

En tales casos, los plazos de prescripción del artículo 200 se entenderán aumentados en un año contado desde que se notifique legalmente la citación referida, respecto de la empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad respectiva, así como de sus propietarios, comuneros, aportantes, socios o accionistas.

El ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso quinto procederá especialmente en los casos en que las personas y entidades o agrupaciones referidas, que estando obligadas a presentar declaraciones mensuales o anuales de impuesto u otra declaración obligatoria ante el Servicio, no cumpla con dicha obligación o, cumpliendo con ella, no declare rentas, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos durante un período de dieciocho meses seguidos, o dos años tributarios consecutivos, respectivamente. Asimismo, esta norma se aplicará en caso que, en el

referido período o años tributarios consecutivos, no existan otros elementos o antecedentes que permitan concluir que continúa con el desarrollo del giro de sus actividades.”.

III.- INSTRUCCIONES.

A.- MODIFICACIONES EN MATERIA DE INICIO DE ACTIVIDADES.

Atendidas las modificaciones señaladas, el tenor de la primera oración del inciso primero del artículo 68 del Código Tributario pasa a ser el siguiente:

“Artículo 68.- Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren los números 1º, letra a), 3º, 4º y 5º de los artículos 20, **contribuyentes del artículo 34 que sean propietarios o usufructuarios y exploten bienes raíces agrícolas**, 42 N° 2º y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación.”.

La modificación legal es meramente adecuatoria y persigue corregir la referencia a los propietarios o usufructuarios que exploten bienes raíces agrícolas y que se encuentran acogidos al régimen de renta presunta, quienes, hasta antes del cambio introducido por la Ley N° 20.780, estaban incluidos en la letra b) del número 1º del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y cuyo régimen de tributación pasa ahora a ser tratado de manera orgánica en el artículo 34 de la misma ley, según su texto vigente a contar del 1º de enero de 2016.¹

En consecuencia, al igual como ocurría bajo la vigencia del texto anterior, los contribuyentes que sean propietarios o usufructuarios y exploten bienes raíces agrícolas, deberán cumplir con la obligación de dar aviso del inicio de sus actividades ante el Servicio, en los términos que establece el artículo 68 del Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, cumpliendo con las formalidades establecidas por este Servicio a través de la Circular N° 31 de 01 de junio de 2007, Circular N° 07 de 22 de enero de 2008, Circular N° 23 de 03 de mayo de 2013, y Circular N° 31 de 19 de mayo de 2014.

El incumplimiento de la obligación de dar aviso del inicio de actividades dentro del plazo legal será sancionado conforme a lo dispuesto en el artículo 97 N° 1, inciso primero, del Código Tributario.

B.- MODIFICACIONES EN MATERIA DE TÉRMINO DE GIRO.

1.- Modificación al inciso cuarto del artículo 69 del Código Tributario.

De conformidad a la indicada modificación, el tenor del inciso cuarto del artículo 69 del Código Tributario pasa a ser el siguiente:

Artículo 69 (inciso cuarto).- “No podrá efectuarse disminución de capital en las sociedades sin autorización previa del Servicio. **También se deberá dar este aviso en el caso de las disminuciones de capital o cuotas de fondos de inversión o en general patrimonios de afectación.**”.

La modificación legal tiene por objeto ampliar el universo de entidades obligadas a obtener una autorización previa del Servicio para llevar a cabo una disminución de capital. En efecto, hasta antes del cambio introducido por la Ley N° 20.780, y de acuerdo a la jurisprudencia administrativa del Servicio, la obligación en comento solamente afectaba a las entidades que pudieran ser calificadas como sociedades, dentro de las cuales se incluía a las agencias y sucursales establecidas en el país de sociedades anónimas extranjeras² y a las empresas individuales de

¹ Modificación incorporada al texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el numeral 18), del artículo 1º, en concordancia con la letra c), del artículo primero transitorio de la Ley N° 20.780.

² Oficio Ord. N° 1.482, de 1995.

responsabilidad limitada³, excluyendo a los fondos de inversión, por corresponder éstos a un patrimonio de afectación y no a una sociedad.⁴

Por lo tanto, de acuerdo al nuevo texto del inciso cuarto del artículo 69 del Código Tributario, la obligación de obtener autorización previa del Servicio para efectos de realizar una disminución de capital, se aplica a las siguientes entidades:

- Sociedades, sean éstas de capital o de personas, incluyendo a las sociedades por acciones, agencias, sucursales y cualquier otra clase de establecimientos permanentes de sociedades extranjeras.
- Empresas individuales de responsabilidad limitada.
- Fondos de Inversión regulados por la Ley N° 20.712 sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales (denominada “Ley Única de Fondos”), incluyendo el caso en que la disminución de capital sea realizada mediante una disminución del número de cuotas conforme a lo dispuesto en el artículo 74 letra d) de dicho texto legal.⁵
- Fondos de Inversión regulados en leyes especiales.
- En general, cualquier “patrimonio de afectación”, entendido este concepto en los términos definidos por este Servicio en la Circular N° 30, de 08 de mayo de 2015, relativa al artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.⁶

El incumplimiento de la obligación de obtener autorización previa del Servicio será sancionado conforme a lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario.

2.- Nuevas facultades del Servicio de Impuestos Internos.

Mediante la incorporación de los nuevos incisos quinto, sexto y séptimo del artículo 69 del Código Tributario, se confiere al Servicio la facultad de citar, liquidar y girar los impuestos correspondientes al término de giro de una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, cuando el ente fiscalizador cuente con antecedentes que permitan establecer la terminación del giro comercial o industrial, o el cese de las actividades, de manera que se deje de estar afecto a impuestos, sin que el obligado a ello haya dado aviso por escrito al Servicio dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

Los impuestos que podrán ser determinados por parte del Servicio, conforme a esta facultad, serán los mismos que hubiesen procedido en caso que la persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, hubiere terminado su giro según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario.⁷

a) Circunstancias que habilitan el ejercicio de esta facultad por parte del Servicio.

Para que sea posible el ejercicio de esta facultad por parte del Servicio deben configurarse las siguientes circunstancias:

³ Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley N° 19.857, sobre Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, el cual establece que: *“En lo demás, se aplicarán a la empresa de responsabilidad limitada, las disposiciones legales y tributarias, aplicables a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada, incluyendo las normas sobre saneamiento de vicios de nulidad, establecidas en la ley N° 19.499.”*

⁴ Oficio Ord. N°1.140, de 2012.

⁵ El artículo 74 d) de la Ley N° 20.712 establece que “Son materias de la asamblea extraordinaria de aportantes, las siguientes: d) Acordar los aumentos y disminuciones de capital, en aquellos casos en que el reglamento interno requiera que esta materia deba ser aprobada por asamblea y salvo en aquellos casos en que esta ley contemple que ellos se producen automáticamente y de pleno derecho. En todo caso, las disminuciones de capital deberán realizarse a prorrata, según la participación que cada aportante tenga en el fondo. **En caso que la disminución sea mediante una disminución del número de cuotas**, una vez determinado el número de cuotas a disminuir, los aportantes podrán pactar entre sí un sistema de distribución distinto de la proporción que a cada uno le corresponda en tales cuotas, el que no podrá alterar el monto total a disminuir y deberá sujetarse a la forma que determine el Reglamento.”.

⁶ La Circular N° 30, de 2015, define patrimonio de afectación de la siguiente forma: “el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, valorables en dinero y destinados a la realización de un fin específico, como por ejemplo, los fondos de inversión, fondos mutuos, bienes constituidos en fideicomiso, etc.”.

⁷ **Artículo 69 (inciso primero).**- “Toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.”.

i) Que el Servicio cuente con antecedentes de los que se desprenda la existencia de un término de giro o cese de actividades, respecto del cual no se ha dado el aviso respectivo.

La señalada situación, descrita por el nuevo inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, se configura, en concordancia con lo dispuesto en el inciso primero de la citada norma legal, al verificarse por parte del Servicio que por el término de giro comercial o industrial o de las actividades, el contribuyente ha dejado de estar afecto a impuestos del giro, y no ha dado cumplimiento al deber de avisar por escrito al Servicio en el plazo de los dos meses siguientes al término del giro o cese de actividades.

El legislador consagró la descrita facultad en términos amplios, de forma tal que deberá evaluarse en cada caso en particular qué antecedentes son los que permiten constatar en los hechos la existencia de un término de giro y fundar el ejercicio consecuente de la facultad de que se trata en la citación y liquidación que se emita, en su caso.

Sobre el particular, cabe recalcar que la exigencia establecida en la ley para el ejercicio de la facultad en comento, guarda relación con la existencia de antecedentes fácticos que permitan establecer fundadamente un término de giro o cese de actividades, como asimismo del hecho de no haberse dado el correspondiente aviso por escrito al Servicio en los términos dispuestos por el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario.⁸

En consecuencia, el procedimiento de citación, liquidación y giro de los impuestos pertinentes sólo podrá iniciarse una vez que el Servicio constate el cese de actividades a una fecha determinada, y que, a contar de la misma, haya transcurrido el plazo legal para dar el indicado aviso sin que ello se haya efectuado.

Por su parte, el incorporado inciso séptimo del artículo 69 del Código Tributario ejemplificó casos que hacen especialmente procedente el ejercicio de esta facultad.

Las situaciones previstas se refieren a:

i.1) el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones impositivas, sean estas mensuales o anuales, por un lapso de dieciocho meses seguidos, en el caso de las declaraciones mensuales, o dos años tributarios consecutivos, en el caso de las anuales.

i.2) el incumplimiento de la obligación de presentar al Servicio otras declaraciones obligatorias, por un lapso de dieciocho meses seguidos, en el caso de las declaraciones mensuales, o dos años tributarios consecutivos, en el caso de las anuales, correspondiendo éstas, por ejemplo, a todas aquellas declaraciones juradas que guardan relación con el desarrollo del giro del contribuyente que deban presentarse periódicamente.

i.3) la presentación de las indicadas declaraciones sin considerar ninguna renta, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos, durante un período de dieciocho meses seguidos, en el caso de las declaraciones mensuales, o dos años tributarios consecutivos, en el caso de las anuales. Esto se refiere, por ejemplo, al caso en que no obstante haberse presentado estas declaraciones, en ellas no se incluyen rentas u operaciones gravadas o afectas (declaraciones sin movimiento).

En todo caso, se deberá constatar la inexistencia de otros elementos o antecedentes que permitan concluir que se continúa con el desarrollo del giro o de las actividades. De esta manera, puede indicarse, a modo ejemplar, en relación con las reseñadas situaciones previstas en el inciso séptimo, que la presentación de declaraciones impositivas mensuales constituye un antecedente que permitiría concluir la continuación del giro de un contribuyente, no obstante el incumplimiento por parte del mismo de su obligación de presentar declaraciones impositivas anuales durante dos años tributarios consecutivos.

Al efecto, se debe tener presente que el incumplimiento de las obligaciones relativas a la presentación de declaraciones, durante los años o periodos establecidos en la ley, configura una ficción que hace tener por constatada la existencia de un término de giro o cese de actividades, como también de la omisión del correspondiente aviso en los términos del inciso primero del

⁸ Ver nota 7.

artículo 69 del Código Tributario. De esta manera, en estas situaciones, una vez transcurrido el período de dieciocho meses seguidos o dos años tributarios consecutivos, según corresponda, el Servicio podrá ejercer la facultad de determinación de los impuestos correspondientes.

Finalmente, debe hacerse presente que el hecho de establecer la norma del inciso séptimo del artículo 69 del Código Tributario que los casos que contiene hacen especialmente procedente el ejercicio de esta facultad, denota que las situaciones señaladas no son las únicas que lo hacen procedente, no constituyendo, en consecuencia, una enumeración taxativa.

ii) Que el término de giro o cese de actividades corresponda a una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica.

El ejercicio de la facultad conferida al Servicio para citar, liquidar y girar los impuestos correspondientes, es asimismo procedente en caso que se establezca el término de giro o cese de actividades, sin dar el aviso respectivo, de una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica.

Sobre el particular, debe hacerse presente que el numeral séptimo del artículo 8° del Código Tributario entiende por “persona”, las personas naturales o jurídicas y los representantes.⁹

Por su parte, del tenor del inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario se desprende el sentido y alcance de las expresiones “persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica”, las que se refieren, en consecuencia, a una “empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad”, comprendiéndose dentro del concepto de “empresa” tanto aquellas pluripersonales como las unipersonales.

b) Procedimiento a seguir.

En conocimiento de haberse configurado la situación descrita en la letra a) precedente, el Servicio dará inicio al procedimiento mediante la notificación de la Citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario. De esta manera, la señalada Citación constituye en este procedimiento, un trámite esencial, obligatorio, cuya notificación deberá efectuarse de conformidad a las reglas generales sobre la materia, contenidas en los artículos 11 a 15 del Código Tributario.

La Citación que se practique deberá contener los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan el ejercicio de esta facultad, así como también de las diferencias de impuestos que puedan ser determinadas al término del giro del contribuyente, de manera tal que éste cuente con los antecedentes necesarios que le permitan presentar declaraciones omitidas (en especial el aviso de término de término de giro a que alude el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario), o rectificar, aclarar, ampliar o confirmar aquellas presentadas.

A este trámite resultan aplicables los efectos propios de la citación del artículo 63 del Código Tributario, con excepción de lo indicado en su inciso tercero, relativo al aumento -en 3 meses- de los plazos de prescripción. Esto, considerando que el nuevo inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario contiene una norma especial relativa a la materia, la que prevalece sobre la norma general del inciso tercero del artículo 63 del Código Tributario. A esta materia se referirá la letra c) siguiente.

Tal como se ha señalado, el contribuyente podrá dentro del plazo de respuesta a la Citación dar aviso de término de giro, trámite que deberá efectuar de manera presencial en la competente Unidad del Servicio, atendido el hecho que el señalado aviso corresponde a la presentación de una declaración omitida, en los términos que autoriza el artículo 63 del Código Tributario, y la exigencia del inciso primero del artículo 69 del mismo Código, en orden a que se deberá acompañar el balance o los antecedentes que se consideren necesarios. El procedimiento a que esta

⁹ “**Artículo 8°.-** Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: 6°.- Por “representante”, los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos, liquidadores y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica”, según su texto vigente a contar del 30 de septiembre de 2015, de acuerdo al numeral 6, del Artículo 10.-, en concordancia con el Artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780.

presentación de lugar se tramitará de conformidad a las instrucciones impartidas mediante la Circular N° 66, de 29 de octubre de 1998¹⁰.

En caso de no presentarse el aviso de término de giro en la oportunidad señalada en el párrafo anterior, y de determinarse impuestos o diferencias de éstos con posterioridad al proceso de citación y eventual respuesta de la misma, de conformidad a lo señalado en el inciso quinto del artículo 69 y artículo 24, ambos del Código Tributario, el Servicio procederá a practicar y notificar las correspondientes liquidaciones y giros pertinentes en las oportunidades que la segunda norma legal invocada establece. Sobre el particular, debe hacerse presente que respecto de estas liquidaciones no resulta aplicable la excepción en materia de término de giro contenida en el artículo 25 del Código Tributario.

En contra de las actuaciones señaladas en el párrafo anterior serán procedentes los recursos señalados en los artículos 123 bis y 124 del Código Tributario. Como consecuencia de lo anterior, y atendido además que de conformidad al inciso final del artículo 3° de la Ley N° 19.880 los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, no será procedente la presentación de avisos de término de giro con posterioridad a la notificación de las liquidaciones a que diere lugar el ejercicio de la facultad en comento.

Conjuntamente con la notificación de los giros pertinentes, y de la misma forma, el Servicio procederá a notificar al contribuyente una resolución que ordene el término de giro de conformidad a las normas de los incisos quinto al séptimo del artículo 69 del Código Tributario. De esta manera, se considera que el contribuyente ha cesado en su actividad, y en caso de desarrollar nuevamente el giro deberá dar aviso de inicio de actividades según lo prescrito en el artículo 68 del Código Tributario.

Corresponderá asimismo la emisión y notificación de la resolución que ordene el término de giro cuando el procedimiento culmine sin que se haya desvirtuado la ficción legal de cese de las actividades, aun cuando no se haya efectuado una determinación de impuestos.

Por el contrario, en caso que el contribuyente, en virtud de su respuesta a la Citación, acredite que continúa con el desarrollo de su giro, no corresponderá dar curso progresivo al procedimiento contemplado en el artículo 69 del Código Tributario, sin perjuicio de la procedencia de las acciones de fiscalización conforme a la normativa general.

Debe hacerse presente que no obstante el ejercicio de esta nueva facultad por parte del Servicio, igualmente se deberá proceder a la aplicación de las correspondientes sanciones por no dar aviso de término de giro, de conformidad a las instrucciones contenidas en la Circular N° 66, de 29 de octubre de 1998.

c) Prescripción.

El nuevo inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario regula de manera especial el efecto que produce la notificación de la Citación en estos casos, aumentando los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario, en un año.

Debe destacarse que este aumento de los plazos de prescripción de la acción del Servicio de Impuestos Internos para revisar, liquidar, y girar impuestos se produce respecto de la persona, empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad que no haya dado el correspondiente aviso de término de giro, como también respecto de sus propietarios, comuneros, aportantes, socios o accionistas.

Cabe tener presente que el inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario constituye una norma especial relativa al efecto en materia de prescripción de la notificación de la Citación, aplicable sólo a la situación particular que regula la citada disposición legal. En consecuencia, el plazo especial de un año de aumento del plazo de prescripción sustituye el plazo general de 3 meses de aumento del mismo plazo, establecido en el inciso tercero del artículo 63 del Código Tributario, como también el aumento del plazo de prescripción del artículo 200 del Código Tributario por efecto de la concesión de una prórroga del plazo para responder la citación, según lo dispuesto por el inciso cuarto del

¹⁰ Circular N° 66, del 29 de Octubre de 1998: "Imparte instrucciones referente al Procedimiento de Término de Giro e implementa nuevo Formulario "Aviso y Declaración por Término de Giro".".

citado artículo 200. De esta manera, se debe tener en consideración que la concesión de la prórroga no aumenta el plazo adicional de un año en los mismos términos en que fuere concedida la prórroga.

Por su parte, el artículo 201 del Código Tributario, en su inciso primero, establece que "en los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos". De esta manera, el plazo de prescripción de la acción de cobro del Fisco también se aumenta con el plazo de un año desde que se notifique legalmente la citación referida en el nuevo inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario.

IV.- DEROGACIÓN DE INSTRUCCIONES ANTERIORES.

Déjanse sin efecto, a contar de la fecha de vigencia de la presente Circular, la Circular N° 12, del 4 de febrero de 2003; y las Resoluciones Exentas N°s 29 y 41 del año 2002.

V.- VIGENCIA DE LA LEY Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

De conformidad a lo dispuesto por el Artículo decimoquinto transitorio de la Ley N° 20.780, estas modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley. En consecuencia, entran en vigor el 30 de septiembre de 2015.

Atendido lo anterior, procederá el ejercicio de la facultad conferida al Servicio de Impuestos Internos en el nuevo inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, respecto de aquellos casos en que el Servicio establezca que las condiciones legales necesarias para configurar la situación de término de giro, se cumplan con posterioridad al 30 de septiembre de 2015.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETÍN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO