



**“TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA NOVACION EN LA JURISPRUDENCIA  
ADMINISTRATIVA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS”**

**PARTE I: LA NOVACIÓN COMO MODO DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN,  
CONSTITUIRÍA UNA MODALIDAD EN QUE HAY SATISFACCIÓN DEL  
ACREEDOR.**

**EL OBJETIVO ES DESCRIBIR SU INSIDENCIA EN EL DEVENGAMIENTO DEL  
IMPUESTO ADICIONAL.**

**AFE PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Andrés Badilla Castillo**

**Profesor Guía: Aida Gana Galarce /  
Rodrigo Ormeño Pérez**

**Santiago, marzo 2020**

## ÍNDICE

### CAPÍTULO

### PÁGINA

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>1.1. Planteamiento del problema</b> .....	1
<b>1.2. Hipótesis del trabajo</b> .....	4
<b>1.3. Objetivo General</b> .....	5
<b>1.4. Objetivos específicos</b> .....	6
<b>1.5. Explicación de la metodología a desarrollar</b> .....	7
<b>2. MARCO TEÓRICO</b> .....	8
<b>2.1. Aspectos Generales</b> .....	8
<b>2.2. Alcance del Marco teórico</b> .....	9
<b>2.3. Definiciones</b> .....	10
<b>2.3.1. Novación</b> .....	10
<b>2.3.2. Impuesto Adicional</b> .....	11
<b>2.3.3. Obligación</b> .....	13
<b>2.3.4. Devengo</b> .....	13
<b>2.4. Normativa y Jurisprudencia</b> .....	14
<b>2.4.1. De la Residencia y de la Renta.</b> .....	14
<b>2.4.2. Tabla del Impuesto adicional. Título IV LIR</b> .....	17
<b>2.4.3. De la extinción de la deuda</b> .....	19
<b>2.4.4. Tabla del Título XIV del Código Civil</b> .....	20
<b>2.4.5. Sobre la Ley 20.630, y la Circular N° 54 de 2013</b> .....	21
<b>3. DESARROLLO DEL CONTENIDO</b> .....	25
<b>3.1. Análisis de los Subtemas</b> .....	25
<b>3.1.1. Primer subtema</b> .....	25
<b>3.1.1.1. Conclusión Subtema N°1</b> .....	30
<b>3.2. Conclusión Grupal</b> .....	31
<b>3.3. Bibliografía</b> .....	34
<b>3.3.1. Libros</b> .....	34
<b>3.3.2. Revistas Técnicas</b> .....	34
<b>3.3.3. Tesis</b> .....	34
<b>3.3.4. Documentos públicos</b> .....	35
<b>3.3.5. Leyes</b> .....	35
<b>3.3.5.1. Código Civil</b> .....	35

<b><u>CAPÍTULO</u></b>	<b>ÍNDICE (continuación)</b>	<b><u>PÁGINA</u></b>
3.3.5.2.	Decreto Ley N° 824. ....	36
3.3.5.3.	Ley N° 20.630. ....	37

## RESUMEN EJECUTIVO

Toda acción de modificar un vínculo preexistente contraído que haya originado una obligación, trae consecuencias efectos jurídicos, sean referidos al acreedor, al deudor, al objeto de la obligación, o a su causa. También y consecuentemente, se originan efectos en lo impositivo, pudiendo afectar la base imponible, el devengamiento, la tasa impositiva y la oportunidad de retener los impuestos que puedan estar vinculados en estos actos.

La novación, así también como la transacción, remisión, compensación y otras más, constituyen en el derecho común modos o formas de extinguir una obligación, según lo señalado en el artículo 1567 del Código Civil.

La novación adquirió un desarrollo considerable en el derecho romano clásico, sobre todo para realizar la transmisión de las obligaciones. Así, una definición clásica de novación podría señalar que es un acto jurídico, el cual constituye una de las formas de extinción de las obligaciones, reemplazando un vínculo pre-existente por otro nuevo.

Constituye un acto que el acuerdo voluntario entre deudor y acreedor generando distintos efectos, tanto en el ámbito jurídico propiamente tal –derechos y obligaciones y los respectivos sujetos de las mismas como también su objeto, según corresponda- como en el terreno impositivo, todo ello en virtud del principio de autonomía de la voluntad consagrado en nuestro ordenamiento jurídico en el ámbito del derecho privado. De allí la influencia y el rol de las partes, en la medida que ellos manifiesten sus voluntades para que nazca a la vida jurídica el acto de la novación.

Sobre lo anterior y respecto en particular a propósito de su incidencia en el devengamiento, retención y pago del Impuesto Adicional tratado en el Título IV de la ley sobre Impuesto a la Renta (contenida en el Decreto Ley N° 824 de 1974), en adelante también "*la LIR*", además de la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos en esta materia y de la distinción que haría este órgano fiscalizador entre la novación y otros modos de extinguir una obligación, enfocamos nuestro trabajo de tesis para dar respuesta a estas incógnitas.

## **1. INTRODUCCIÓN**

### **1.1. Planteamiento del problema**

El Código Civil en su libro IV, Título XIV, regula las materias referentes a los modos de extinguir las obligaciones, enumerando las diferentes modalidades, incluida la solución o pago de las mismas. Normalmente una obligación se extingue por el pago o cumplimiento efectivo, es decir, por la entrega de dinero o especie que se debe o de la recompensa, premio o satisfacción. De lo anterior podemos comentar que al momento de extinguirse una obligación, puede conllevar el nacimiento de compromisos tributarios, ya que lo pagado puede contener rentas para el acreedor por las cuales deberá tributar. Cabe destacar que existen operaciones en las que el acreedor no se encuentra obligado a pagar los impuestos que se generen por las rentas percibidas en la extinción de una deuda, y estos casos corresponderán cuando la parte acreedora no cuente con domicilio ni residencia en Chile, por lo que la obligación de retener y pagar el impuesto recaerá sobre el deudor con domicilio o residencia en Chile.

En particular, el Impuesto Adicional del artículo N°58 y artículo N°59 de la LIR será materia del estudio que realizaremos en el presente trabajo, respecto de lo que sucede cuando una deuda es extinta bajo la modalidad de Novación, es decir, sustitución de una nueva obligación a otra anterior, la cual queda, por tanto, extinguida por el cambio de alguno de los sujetos o del objeto de la obligación y la incidencia que puede generar sobre el devengamiento, retención y pago de los impuestos involucrados.

Por lo antes expuesto consideramos importante analizar el tratamiento tributario de la novación, ya que, además de extinguir una deuda, podría considerarse o interpretarse como un acto jurídico encaminado o desencadenante, por desconocimiento de la naturaleza jurídica de la misma, de la evitación de la obligación de devengar, retener y pagar el Impuesto Adicional por el deudor respecto del tributo con que se encuentra gravado el acreedor no residente de la obligación primitiva extinta y, eventualmente, la del nuevo deudor. Por otra parte, determinar los elementos a considerar por el Servicio de Impuestos Internos para aplicar una distinción en los modos de extinguir una obligación.

Actualmente el Impuesto Adicional esta normado en la LIR, en su título IV “Del Impuesto Adicional”. Han tratado el tema diferentes publicaciones del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile y el mismo Código Civil que define, norma y regula a la Novación como acto jurídico que extingue una obligación. Además de los textos normativos se han emitido jurisprudencia por parte del agente fiscalizador, pronunciándose sobre los efectos de la Novación en la incidencia de algunos impuestos y beneficios tributarios como por ejemplo el OFICIO ORD. N° 1299, de 19 de abril de 2002 en relación con las “Condiciones bajo las cuales opera el beneficio tributario del artículo 55 bis de la LIR”, y el OFICIO ORD. N°3489 del 27 de diciembre de 2007 sobre “Cesión de créditos y sus efectos en relación del impuesto adicional y el impuesto de timbres y estampillas”.

En ese mismo orden, un valioso aporte doctrinal se encuentra en la Tesis sobre “Efectos tributarios en los modos de extinguir las Obligaciones” del autor Pablo Greiber Betsalel del año 1994 TUCH.DER G824et 1994 C.2 y la Tesis “El

concepto de Abono en cuenta en el Impuesto Adicional” del autor Francisco Saffie Gatica del año 2008 M336.24 S128c (P) 2008 c.1, ambas disponibles en los repositorios de la Universidad de Chile, facultades de Derecho y de Economía y Negocios respectivamente.

Del párrafo anterior es posible advertir desde ya que observamos poca jurisprudencia normativa, esto es, pronunciamientos respecto de la novación y su incidencia en el devengamiento del Impuesto Adicional, por lo que, esta tesis pretende entregar un análisis de carácter práctico sobre la forma de determinar el Impuesto Adicional en los casos de extinción de una deuda bajo modalidad de Novación y que constituya un documento de apoyo en el aporte de conocimientos y práctica en el ejercicio sobre esta materia.

## **1.2. Hipótesis del trabajo**

Dado el planteamiento, y con el objetivo de describir la incidencia que tiene la novación en el devengamiento del Impuesto Adicional por ser una de las formas en que se puede extinguir una obligación, y el análisis sobre la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos sobre este tema, es que se deberán validar dos hipótesis que se desarrollaran en el presente trabajo, las que corresponde a:

- (i) La novación como modo de extinguir la obligación, constituiría una modalidad en que hay satisfacción del acreedor,
- (ii) En relación con el devengamiento de la obligación de retener el impuesto adicional el SII haría una distinción con otros modos de extinguir las obligaciones.

### **1.3. Objetivo General**

Análisis la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, frente a la forma de novar y su incidencia en el devengamiento del impuesto adicional.

#### **1.4. Objetivos específicos**

Para el cumplimiento del objetivo general indicado en el numeral anterior, nos concentraremos en el desarrollo las siguientes etapas:

- i. Describir en qué consiste la novación, requisitos y su ámbito de acción.
- ii. Conocer cuál es la normativa que regula la novación desde el punto de vista jurídico y tributario.
- iii. Determinar los impuestos que pudiesen generarse en las operaciones de novación.
- iv. Realizar un análisis comparativo de los impuestos que se generan en la novación y otras modalidades de extinguir la obligación.
- v. Oportunidad en que se devenga el Impuesto Adicional en la Novación y en otros modos de extinguir las obligaciones.
- vi. Exponer casos prácticos en que se ha aplicado el acto de novar y sus efectos en el Impuesto Adicional.
- vii. Recopilación de los pronunciamientos emitidos por el Servicios de Impuestos Internos, respecto a los actos de novación con efectos en el Impuesto Adicional.
- viii. Análisis de los pronunciamientos que ha emitido el Servicios de Impuestos Internos, respecto a los actos de novación con efectos en el Impuesto Adicional.
- ix. Determinar criterios aplicados en los pronunciamientos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos, respecto del acto de novación con efecto en el Impuesto Adicional.
- x. Comentarios sobre la Doctrina vigente.

### **1.5. Explicación de la metodología a desarrollar**

Nuestra tesis será abordada a través del método Dogmático, analizando la doctrina jurídica para desarrollar un análisis sobre los modos de extinguir las obligaciones, con énfasis en el acto jurídico de Novación y su relación con los efectos tributarios como el devengamiento, oportunidad de retención, y declaración del Impuesto Adicional, considerando la revisión de la normativa tributaria sobre la base de Circulares y Oficios emitidos por el Servicio de Impuestos Internos.

## **2. MARCO TEÓRICO**

### **2.1. Aspectos Generales**

El marco conceptual en este trabajo muestra nuestra mirada como tesistas en la investigación en esta materia.

Actualmente en Chile, la jurisprudencia que se ha emitido sobre los casos de Novación, es escasa, y la que existe no abarca en gran medida la problemática que surge sobre su incidencia en el Impuesto Adicional, dejando espacio de falta de certeza respecto del volumen de transacciones novadas que pudieron haber gatillado el devengamiento de la obligación de retener y pagar el Impuesto Adicional sobre el cual estamos trabajando.

Dentro de los casos analizados que revisaremos en detalle en la segunda etapa de esta tesis, tenemos oficios emitidos por la entidad fiscalizadora local, y fallos dictados por el poder judicial, en los cuales podemos ver en primera instancia una postura común respecto de la aplicación del Impuesto Adicional sobre obligaciones extintas producto de la novación, punto de vista que hemos tomado de base para el análisis que nos convoca.

Este marco conceptual, está basado y referido en los siguientes aspectos:

- i. Alcance del Marco teórico
- ii. Definiciones
- iii. Normativa y Jurisprudencia

## **2.2. Alcance del Marco teórico**

Sobre los antecedentes, tenemos una mirada específica al trabajo, que permitió construir un camino para el desarrollo de esta investigación en una perspectiva y en un periodo determinado. Se pretende lograr una relación entre los datos recopilados y dar respuesta a las hipótesis planteadas.

Otro aspecto importante que se contempla en esta investigación es la técnica de recolección y tratamiento de la información, se consultará la normativa jurídica, doctrina y estudios de similar naturaleza, que permitan ampliar el horizonte del conocimiento y la interpretación de la norma.

Asimismo, una fuente relevante es la jurisprudencia administrativa del Servicios de Impuestos Internos, ya que parte importante de nuestra hipótesis se relaciona con pronunciamientos y criterios emitidos por este servicio. Todo con miras a lo principal que es dar respuesta a las hipótesis planteadas, considerando que estamos frente a un tema jurídico de claro interés tributario.

## **2.3. Definiciones**

Creemos que es necesario para entrar en el desarrollo de este tema, conocer y analizar algunos conceptos relevantes en materia jurídico – tributario, en beneficio de entender e interpretar correctamente la doctrina y jurisprudencia en estudio.

Los conceptos seleccionados son:

### **2.3.1. Novación**

“La novación es la sustitución de una nueva obligación a otra anterior, la cual queda por tanto extinguida”, como reza el artículo 1628, del Código Civil

Por lo anterior: “La misma palabra “novar” indica que hay algo nuevo en la institución: es la obligación que reemplaza a la extinguida”<sup>12</sup>

Son cuatro los requisitos fundamentales de la novación, lo que se enuncian a continuación:

- i. Sustitución de una obligación válida que se extingue por una nueva que nace
- ii. Que existan diferencias fundamentales o sustanciales entre la obligación que se extingue y la que nace.
- iii. Que exista capacidad de las partes para novar y
- iv. Que exista intención o ánimo de novar expreso

---

<sup>1</sup> René Abeliuk Manasevich, LAS OBLIGACIONES, Tomo II, Editorial jurídica de Chile, Quinta edición, 2008, Chile, pp. 1089 y siguientes.

De acuerdo al artículo 1631 del Código Civil, la novación puede efectuarse de tres modos:

- i. Substituyéndose una nueva obligación a otra, sin que intervenga nuevo acreedor o deudor;
- ii. Contrayendo el deudor una nueva obligación respecto de un tercero, y declarándole en consecuencia libre de la obligación primitiva el primer acreedor;
- iii. Substituyéndose un nuevo deudor al antiguo, que en consecuencia queda libre”, pudiendo esta última efectuarse sin el consentimiento del deudor primitivo. “Cuando se efectúa con su consentimiento, el segundo deudor se llama delegado del primero”.

	<u>DEUDOR</u>	<u>OBLIGACION</u>	<u>ACREEDOR</u>
<u>Art. 1631 N°1 CV</u>	<u>Se mantiene</u>	Substituyéndose una nueva obligación a otra, sin que intervenga nuevo acreedor o deudor.	<u>Se mantiene</u>
<u>Art. 1631 N°2 CV</u>	<u>Se mantiene</u>	<u>Se mantiene</u>	Contrayendo el deudor una nueva obligación respecto de un tercero, y declarándole en consecuencia libre de la obligación primitiva el primer acreedor.
<u>Art. 1631 N°3 CV</u>	Sustituyendo un nuevo deudor al antiguo, que en consecuencia queda libre	<u>Se mantiene</u>	<u>Se mantiene</u>

Esta tercera especie de novación puede efectuarse sin el consentimiento del primer deudor. Cuando se efectúa con su consentimiento, el segundo deudor se llama delegado del primero.

### 2.3.2. Impuesto Adicional

Es un tributo anual que grava la renta de fuente chilena generada durante un ejercicio comercial por personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile. Cabe considerar que el concepto de residencia fue modificado recientemente conforme al artículo segundo de la ley 21.210 de 24 de febrero de

2020. Se trata de un impuesto de carácter sustitutivo ya que reemplaza al Impuesto Global Complementario para los contribuyentes ya comentados. Este impuesto se aplica al total de las rentas percibidas o devengadas, de acuerdo a lo establecido en la LIR en su título IV, el que nos indica conceptos de renta y tasas definidas.

Las características de este impuesto, podemos numerarlas como:

- i. **Un impuesto directo**, aplicado al beneficiario extranjero de la renta generada en Chile, aunque conforme lo dispuesto en el artículo 59 de la LIR, puede referirse también al beneficiario de un pago efectuado al extranjero.
- ii. **Un impuesto personal**, que grava la renta tomando en cuenta la persona del contribuyente, no así como otros impuestos que gravan las rentas, independiente de la capacidad contributiva de este.
- iii. **Impuesto de carácter sustitutivo**, al aplicarse en remplazo del impuesto Global Complementario a los contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile.
- iv. **Impuesto de carácter único**, cuando se gravan las rentas de los Art. 59° y 60° inciso 2 de la LIR, entendiéndose que estas rentas no serán gravadas con ningún otro impuesto de esta ley.
- v. **Impuesto proporcional**, donde existen casos en que la tasa es desde un 2% (Artículo 59, N°3 Inciso segundo) y otros en que llega a un 80% (Artículo 59 inciso primero), siendo la tasa general más alta de un 35%.

### **2.3.3. Obligación**

Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos sujetos a patria potestad. (Artículo 1437 del Código Civil).

### **2.3.4. Devengo**

Este concepto es propio de la doctrina tributaria, y “equivale al instante en que nace la obligación tributaria, es decir, el momento en que el hecho gravado se ha realizado en su integridad”<sup>3</sup>, por tanto “nace para el Fisco el derecho a percibir el impuesto, lo que significa que puede exigir ese derecho; en otros términos, es la precisión cronológica del hecho gravado”<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Manual de Código Tributario de Abundio Pérez Rodrigo, décima edición revisada y actualizada por Marcelo Matus Fuentes Thomson Reuters Pag.166.

<sup>4</sup> Manual de Código Tributario de Abundio Pérez Rodrigo, décima edición revisada y actualizada por Marcelo Matus Fuentes Thomson Reuters Pag.166.

## **2.4. Normativa y Jurisprudencia**

### **2.4.1. De la Residencia y de la Renta.**

El centro de nuestro trabajo, está enfocado a revisar los efectos que pueda sufrir el Impuesto Adicional en su devengamiento a consecuencia de la novación y otras formas en que se extinga la obligación. Una obligación nace de un acto o convención voluntario de dos partes, deudor y acreedor. Ambos, (deudor y/o acreedor) pueden ser personas naturales o personas jurídicas.

Toda persona natural o jurídica debe poseer una residencia o domicilio, requisito fundamental para efectos de gravar la renta de estos contribuyentes. El principio de sujeción tributaria a la renta señala, que, para fijar su potestad tributaria y gravar la renta, algunos países utilizan criterios de domicilio, residencia, nacionalidad, presunciones, lugar de constitución, sede de dirección, etc., los que se aplican en un contexto real, a aquellas personas o aquellos hechos, actos, contratos o circunstancia que cada Estado estima deben contribuir al bien común mediante impuestos.<sup>5</sup>

El Código Tributario hace referencia en cuanto a plazos para evaluar si una persona es o no residente en el país, Código Tributario artículo 8 N°8 –según su texto vigente a partir del 01 de marzo de 2020- que establece el criterio para computar la permanencia dentro de los doce meses a que hace referencia.

El cuanto a la renta obtenida por los no residentes la LIR, título IV Del Impuesto Adicional, señala en sus artículos 58 y 59, que se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, en los siguientes casos:

---

<sup>5</sup> Revista Tributaria N°1 Tributación Internacional. Tributación de no residentes, El impuesto Adicional a la Renta. Centro de Estudios Tributarios 2010, Universidad de Chile Pág. 11.

## **Artículo 58 de la LIR. Tasa 35%**

1. Las **personas naturales** que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las **sociedades o personas jurídicas** constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan cualquiera clase de establecimiento permanentes. Pagarán este impuesto por el total de las rentas<sup>6</sup>:
  - i. Atribuibles (hasta el 31.12.2019)
  - ii. Remesen al exterior
  - iii. Retiradas conforme a los artículos 14, 14ter (14 D a partir del 01.01.2020) 17, N°7 y 38 bis, todos de la LIR
  
2. Las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país pagar por el total de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, les atribuyan (hasta el periodo en que estuvo vigente este régimen) o acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas.
  
3. Los contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país, que enajenen las acciones, cuotas, títulos o derechos a que se refiere el inciso tercero del artículo 10 de la LIR.

---

<sup>6</sup> Ley de Impuesto a la Renta Título IV, Del impuesto adicional, artículo 58°

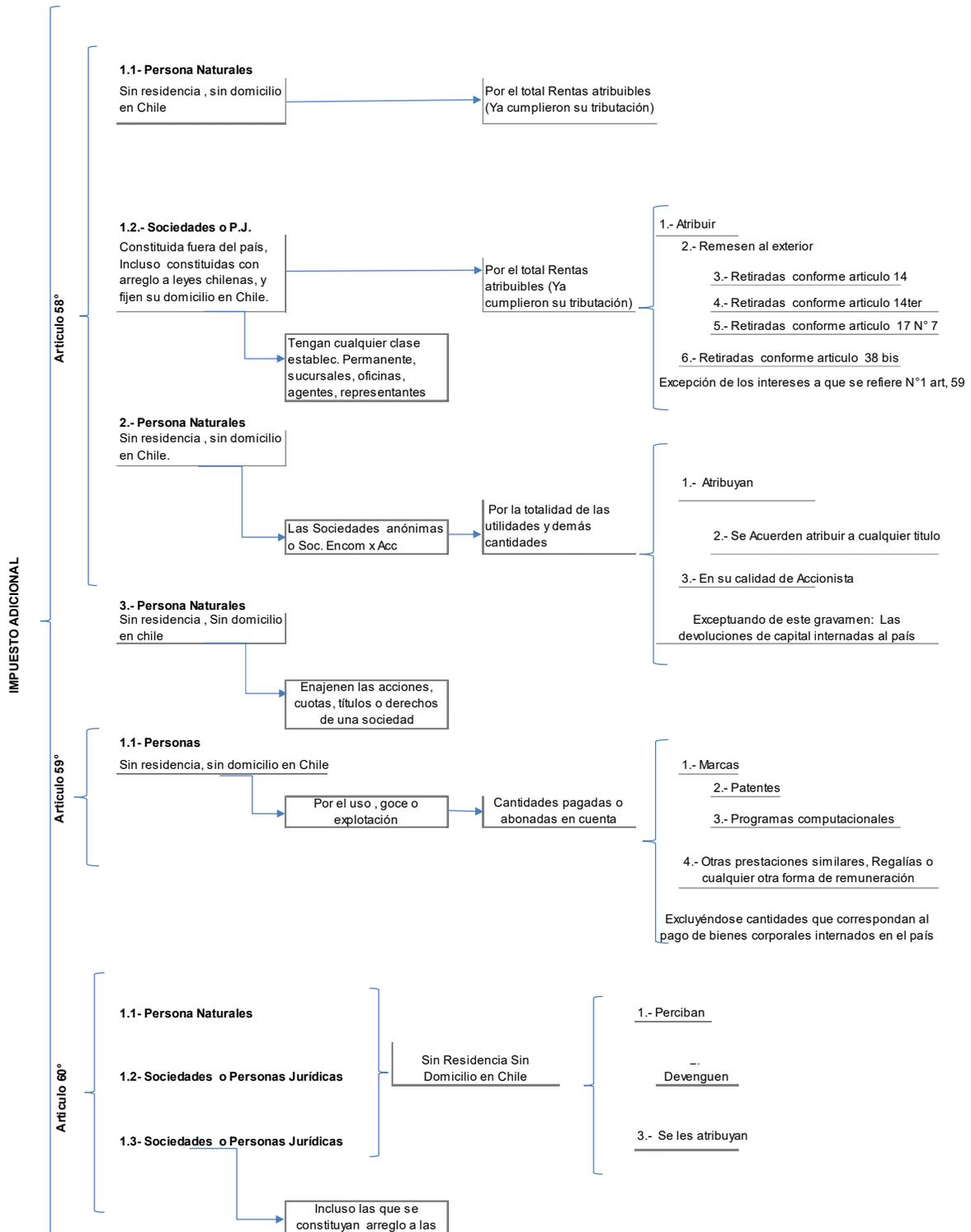
### **Artículo 59° de la LIR. Tasa General 30%**

Se aplicará sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso o goce o explotación de:

- Marcas
- Patentes
- Programas computacionales
- Otras prestaciones similares, regalías o cualquier otra forma de remuneración, excluyéndose cantidades que correspondan al pago de bienes corporales internados en el país.

## 2.4.2. Tabla del Impuesto adicional. Título IV LIR

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
TITULO IV



Una característica del impuesto adicional es que en el operan las normas de retención, esto obedece a que el pagador es obligado a efectuar la retención sobre la renta, ingresos o cantidad desembolsadas al no residente. Por otra parte, el deber de retener está contemplado artículo 73° y artículo 74° N°4, que dice, los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pingan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, casos en los cuales la retención, deberá efectuarse con la tasa de impuesto adicional que corresponda.<sup>7</sup>

Otro elemento relevante en el acto jurídico, que es propio de todo impuesto, es el concepto de Devengo de la obligación tributaria, propio de la legislación y doctrina tributarias. El significado gramatical, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, del verbo devengar es “adquirir derecho sobre alguna cosa”, se pretende a través de esta figura, establecer el momento, el instante en que nace para el Fisco el derecho a percibir el impuesto, en otros términos, es la precisión criológica del hecho gravado.<sup>8</sup> Así en materia de impuestos el devengo cambia de acuerdo con el impuesto que se esté revisando, así en materia del impuesto al valor agregado, el devengo se produce el emitir el documento o en la entrega real o simbólica del bien, en cambio en el impuesto adicional el devengo y la obligación de retener, cuando las rentas se manifiestan de la siguiente forma:

- i. Cuando se paguen, distribuyan, retiren, remesen

---

<sup>7</sup> Ley de Impuesto a la Renta Título V, De la Administración del impuesto, Párrafo 2°, De la retención del impuesto, artículo 74° N°4.

<sup>8</sup> Manual de Código Tributario, Colección tratados y Manuales, Décima Edición, Rodrigo Abundio Pérez, año 2017

- ii. Abonen en cuenta
- iii. Pongan a disposición del interesado
- iv. Cuando la renta se contabiliza como gastos y se individualice en una cuenta acreedora, en los registros contables del deudor.

### **2.4.3. De la extinción de la deuda**

No sólo el pago constituye una forma de extinguir una obligación, el Código Civil en su artículo 1567, título XIV, señala que “toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de los suyos, consienten en darla por nula”.<sup>9</sup>

En detalle del artículo 1567, enumera diez formas de extinguir en todo o parte una obligación, estas son:

- 1º Por la solución o pago efectivo;
- 2º Por la novación;
- 3º Por la transacción;
- 4º Por la remisión;
- 5º Por la compensación;
- 6º Por la confusión;
- 7º Por la pérdida de la cosa que se debe;
- 8º Por la declaración de nulidad o por la rescisión;
- 9º Por el evento de la condición resolutoria;
- 10º Por la prescripción.

---

<sup>9</sup> Código Civil, Título XIV, De los modos de extinguirse las obligaciones, y primeramente de la solución o pago efectivo.

## 2.4.4. Tabla del Título XIV del Código Civil

CODIGO CIVIL		TITULO XIV	
<p>DE LOS MODOS DE EXTINGUIR LAS OBLIGACIONES Y PRIMERAMENTE DE LA SOLUCION O PAGO EFECTIVO</p>		<p>Artículo 1.628 La novación es la substitucion de una nueva obligación a otra anterior, la cual queda por tanto extinguida.</p>	
		<p>Artículo 1.629 El procurador o mandatario no puede novar si no tiene especial facultad para ello, o no tiene la libre administracion de los negocios del comitente o del negocio a que pertenece la deuda.</p>	
		<p>Artículo 1.630 Para que sea valida la novacion es necesario que tanto la obligación primitiva como el contrato de novacion sean validos, a lo menos naturalmente.</p>	
		<p>Artículo 1.631 De los modos de novar: <b>1°</b> Sustuyendo solo una nueva obligación a otra. <b>2°</b> Contrayendo el deudor una nueva obligación respecto de un tercero, y declarandole en consecuencia libre de la obligación primitiva el primer acreedor. <b>3°</b> Sustituyendose un nuevo deudor al antiguo, que en consecuencia queda libre.</p>	
		<p>Artículo 1.632 Si el deudor no hace mas que diputar una persona que haya de pagar por el, o el acreedor una persona que haya de recibir por el, no hay novacion. Tampoco la hay cuando un tercero es subrogado en los derechos del acreedor.</p>	
		<p>Artículo 1.633 Efectos de la condición suspensiva en el contrato de novación.</p>	
		<p>Artículo 1.634 Para que halla novación, es necesario que lo declaren las partes, o que aparezca indudablemente, que su intención ha sido novar.</p>	
		<p>Artículo 1.635 La substitucion de un nuevo deudor a otro no produce novacion, si el acreedor no expresa su voluntad de dar por libre al primitivo deudor.</p>	
		<p>Artículo 1.636 Si el delegado es substituido contra su voluntad al delegante, no hay novación, sino solamente cesion de acciones del delegante a su acreedor, y los efectos de este acto se sujetan a las reglas de la cesion de acciones.</p>	
		<p>Artículo 1.637 El acreedor que ha dado por libre al deudor primitivo, no tiene despues acciones contra el, aunque el nuevo deudor caiga en insolvencia; a menos que en el C. de novacion se haya reservado este caso expresamente, o que la insolvencia haya sido anterior, y publica o conocida del deudor primitivo.</p>	
<p>Artículo 1.638 El que delega por alguien de quien creia ser deudor y no lo era, promete al acreedor de este pagarle para libertarse de la falsa deuda, es obligado al cumplimiento de su promesa; pero le quedara a salvo su derecho contra el delegante para que pague por el, o le erembolse lo pagado.</p>			
<p>Artículo 1.639 El que fue delegado por alguien que se creia deudor y no lo era, no es obligado al acreedor, y si paga en el concepto de ser verdadera la deuda, se halla para con el delegante en el mismo caso que si la deuda hubiera sido verdadera, quedando a salvo su derecho al delegante para la restitution de lo indebidamente pagado.</p>			
<p>Artículo 1.640 De cualquier modo que se haga la novación, quedan por ella extinguidos los intereses de la primera deuda, si no se expresa lo contrario.</p>			
<p>Artículo 1.641 Sea que la novacion se opere por la substitucion de un nuevo deudor o sin ella, los privilegios de la primera deuda se extinguen por la novacion.</p>			
<p>Artículo 1.642 Aunque la novacion se opere sin substitucion de un nuevo deudor, las prendas e hipotecas de la obligación primitiva no pasan a la obligación posterior, a menos que el acreedor y el deudor convengan expresamente en la reserva.</p>			
<p>Artículo 1.643 Si la novacion se opera por la substitucion de un nuevo deudor, la reserva no puede tener efecto sobre los bienes del nuevo deudor, ni aun con su consentimiento.</p>			
<p>Artículo 1.644 En los casos y cuantia en que no puede tener efecto la reserva, podran renovarse las prendas e hipotecas; pero con las mismas formalidades que si se contituyesen por primera vez, y su fecha sera la que corresponda a la renovacion.</p>			
<p>Artículo 1.645 La novación liberta a los codeudores solidarios o subsidiarios, que no han accedido a ella.</p>			
<p>Artículo 1.646 Cuando la segunda obligación consiste simplemente en añadir o quitar una especie, genero o cantidad a la primera, los codeudores subsidiarios y solidarios podrán ser obligados hasta concurrencia de aquello en que ambas obligaciones convienen.</p>			
<p>Artículo 1.647 Si la nueva obligación se limita a imponer una pena para en caso de no cumplirse la primera, y son exigible juntamente la primera obligación y la pena, los privilegios, fianzas, prendas e hipotecas subsistirán hasta concurrencia de la deuda principal sin la pena.</p>			
<p>Artículo 1.648 La simple mutación de lugar para el pago dejara subsistentes los privilegios, prendas e hipotecas de la obligación y la responsabilidad de los codeudores solidarios y subsidiarios, pero sin nuevo gravamen.</p>			
<p>Artículo 1.649 La mera ampliacion del plazo de una deuda no constituye novacion; pero pone fin a las responsabilidades de los fiadores y extingue las prendas e hipotecas constituidas sobre otros bienes que los del deudor; salvo que los fiadores o los dueños de las cosas empeñadas o hipotecadas accedan expresamente a la ampliacion.</p>			
<p>Artículo 1.650 Tampoco la mera reduccion del plazo constituye novacion; pero no podra reconvenirse a los codeudores solidarios o subsidiarios sino cuando expire el plazo primitivamente estipulado.</p>			
<p>Artículo 1.651 Si el acreedor ha consentido en la nueva obligación bajo condicion de que accediesen a ella los codeudores solidarios o subsidiarios, y si los codeudores solidarios o subsidiarios no accedieren, la novacion se tendra por no hecha.</p>			
<p>Artículo 1.567</p> <p>Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consienten en darla por nula.</p> <p>Las obligaciones se extinguen además en todo o parte:</p> <p>1° Por la solución o pago efectivo</p> <p>2° Por la Novación</p> <p>3° Por la Transacción</p> <p>4° Por la Remisión</p> <p>5° Por la Compensación</p> <p>6° Por la Confusión</p> <p>7° Por la Perdida de la cosa que se debe</p> <p>8° Por la Declaración de nulidad o por la rescisión</p> <p>9° Por el evento de la condición resolutoria</p> <p>10° Por la Prescripción</p>			

#### **2.4.5. Sobre la Ley 20.630, y la Circular N° 54 de 2013**

En la búsqueda de información, jurisprudencia, respecto a modificaciones que ha tenido en su estructura tributaria el Impuesto Adicional, en lo particular los artículos, 58°, 59° al 63° de la LIR, pudimos constatar que el último cambio efectuado fue en la ley 20.630 de fecha 27 de septiembre de 2012, en la cual se sustituyó el N° 4, del artículo 74 de ese cuerpo legal.

Como consecuencia de los cambios introducidas en el texto de la norma legal señalada (ley N° 20.630), fue necesario por parte del Servicios de Impuestos Internos, impartir nuevas instrucciones respecto de las modificaciones incorporada a las reglas sobre retención de impuestos que gravan a las personas sin domicilio ni residencia en Chile por las rentas o cantidades obtenidas en las operaciones señaladas en el N°4, del artículo 74 de la LIR, mediante la posterior emisión de la Circular N°54 de fecha 25 de noviembre de 2013.<sup>10</sup>

Destacamos algunas precisiones que nos pueden ayudar al análisis de nuestro tema:

- a) Contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas a impuesto adquieren el carácter de agentes retenedores de la totalidad o parte del tributo que corresponda, debiendo practicar las retenciones del impuesto.

---

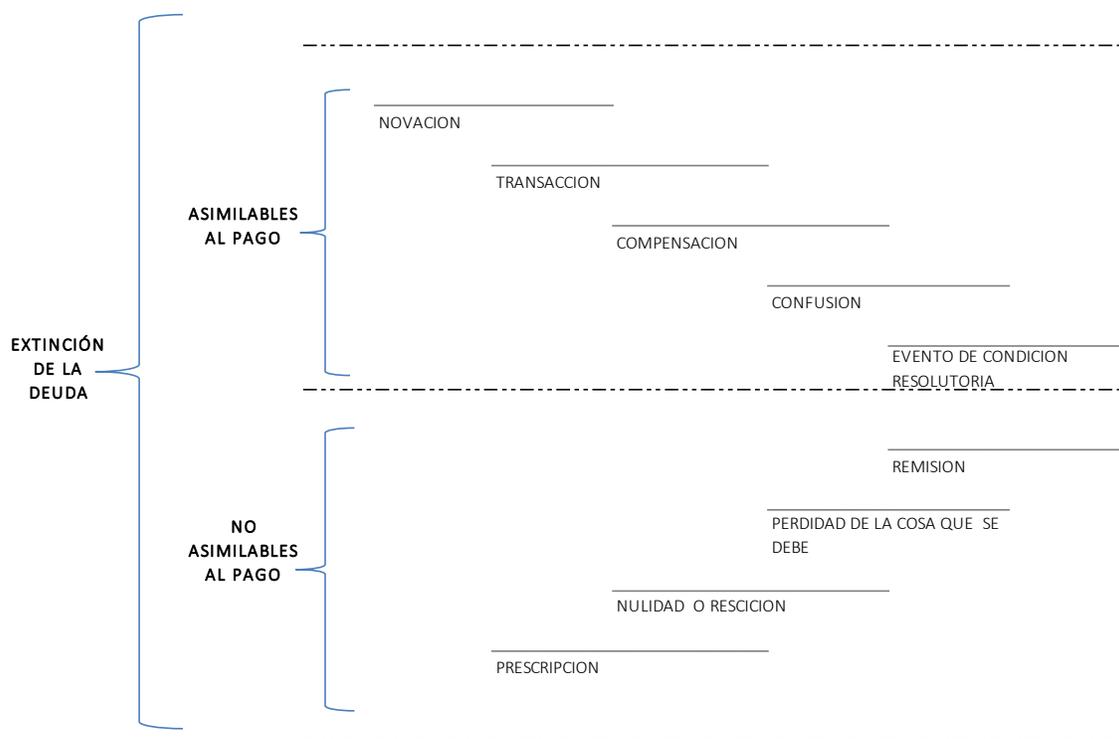
<sup>10</sup> Circular N°54, de fecha 25 de noviembre de 2013, instruye sobre las modificaciones efectuadas a las normas sobre retención de impuestos establecidos en el N° 4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la Ley N°20.630, del 27 de septiembre del 2012.

- b) Si el beneficiario de la renta acredita que la retención le ha sido efectuada, solamente será responsable del pago del tributo retenido el respectivo agente retenedor.
- c) Cuando no se efectuó la retención, el mismo agente retenedor será responsable del entero del tributo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo N°83 de la Ley Impuesto a la Renta.
- d) Las instrucciones impartidas de acuerdo con el texto anterior de la norma en comento conservan su vigencia en aquello que no resulte incompatible con el nuevo precepto legal y respecto de aquellas materias que sean tratadas en la presente circular.

La Circular N° 54, también hace precisiones en cuanto al cumplimiento de la obligación o bien con las distintas formas de extinguir una obligación.

Nos recuerda que la expresión “**paguen**”, no solo se refiere al desembolso de flujo, dinero como forma de dar por concluida una obligación, sino que considera otras modalidades que se asimilarían al pago, en tanto exista satisfacción del acreedor en la obligación, **estas modalidades constituirían el acto en que se devenga el Impuesto Adicional.**

Los modos que cumplirían esta condición serían los siguientes:



Como se comentó al inicio del marco conceptual, la jurisprudencia es escasa, pero esto no quiere decir que no exista, puede que se encuentre segmentada y sea necesario la aplicación de diversas doctrinas jurídicas y tributaria para resolver o aclarar conductas que nacen de actos jurídicos que son necesarias en el desarrollo de negocios en la organizaciones y mercados, conductas que tienen efectos tributarios como ejemplos; hecho gravado, determinación de la base imponible, devengamiento del impuesto y pago del tributo.

Hemos observado que la novación es una operación poco mencionada actualmente como tal, lo que no sugiere que corresponda a una forma no utilizada,

creemos que es una figura muy particular, dado que podríamos considerarla como una forma de convención modificatoria de un contrato previo. Esto quiere decir, que todo contrato convenido entre un deudor y acreedor en el tiempo está sujeto a la posibilidad de ser novado. Por señalar algunos casos; Contrato de suministro, operación de crédito de dinero, contrato de compra y venta, entre otros.

Esta consideración de acto modificatorio aplicada al hecho gravado en el Impuesto Adicional es lo que trataremos de dilucidar tomando como elemento la incidencia en su devengamiento y de qué forma esta figura estaría reconocida por el Servicio de Impuestos Internos.

Finalmente, queremos referirnos a una situación que no ha sido abordada en cuanto a las formas de extinguir una obligación en el ámbito del Impuesto Adicional y sus efectos, existen tratados en relación a los actos de extinguir obligaciones desde una mirada jurídica como el concepto de abono en cuenta en el Impuesto Adicional. Por lo anterior, nuestra propuesta es sumar un pequeño aporte al conocimiento del marco regulatorio aplicable en materia tributaria.

### **3. DESARROLLO DEL CONTENIDO**

#### **3.1. Análisis de los Subtemas**

##### **3.1.1. Primer subtema**

La novación como modo de extinguir la obligación, constituiría una modalidad en que hay satisfacción del acreedor.

**Objetivo:** Describir su incidencia en el devengamiento del impuesto adicional.

Para poder analizar la incidencia de la Novación sobre el devengamiento del Impuesto Adicional, por ser un modo de extinguir una obligación donde existe satisfacción del acreedor, es necesario, en primer lugar, analizar el por qué se habla de una satisfacción del acreedor.

El acreedor se satisface cuando existe un incremento en su patrimonio, en el momento en el que se ejerce su derecho o crédito, es decir, que una obligación, se extingue mediante el pago o por algunas de las formas que enumera el artículo 1567 del código civil en su título XIV. De lo anterior se desprende que dicho incremento patrimonial correspondería a una renta, según la definición entregada por la LIR en su artículo 1, número 1, donde dice que “se entenderá por renta, los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan (según el texto vigente hasta el 31.12.2019 conforme la ley 21.210 de 24 de febrero de 2020), cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”

Según esta definición y dado que buscamos el sentido a la satisfacción del acreedor, debemos entender el concepto de renta percibida, que según el mismo artículo número 1 de la citada ley en su número 3, indica que es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, agregando dicha norma a punto seguido, que debe asimismo entenderse que una renta devengada<sup>11</sup> se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago. Pero, ¿cómo satisface la extinción de la deuda por novación al acreedor?. Es la respuesta que intentaremos rescatar en el desarrollo de este análisis.

Una vez determinada la existencia de la renta, ésta quedará afecta a los impuestos correspondientes, dependiendo la naturaleza de la misma, y para nuestro caso en análisis, el tributo correspondería en virtud del Impuesto del Artículo 59, N° 1 inciso 4° de la LIR, el Impuesto Adicional que será aplicado a las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por concepto de intereses (renta).

Continuando con este análisis, acudiremos al artículo 82, manteniéndonos en el mismo cuerpo legal, el que establece la oportunidad en que nace la obligación tributaria respectiva, disponiendo que los impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que:

- Las rentas se pagan.
- Se abonan en cuenta, o sea, cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al Haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero.

---

<sup>11</sup> Artículo 1 número 2 de la LIR. Renta devengada es aquella sobre la cual se tiene un título o derecho independientemente de actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

- Se distribuyen, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado.
- La renta se contabiliza como gasto, en la contabilidad del deudor.

Considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera que sea la forma de percepción, quedando determinado su monto, de acuerdo con la tasa, recargos y demás normas vigentes en ese momento.

Descomponiendo y analizando el dogma de esta situación, es que llegamos, además, a citar el artículo 74 número 4 de la LIR, ya que cumpliéndose lo expuesto en los artículos precedentes, se debe identificar el momento en que se debe retener el impuesto por las rentas pagas o puestas a disposición.

Este artículo da a conocer el mecanismo de retención, que obliga a los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta o paguen rentas afectas al Impuesto Adicional de acuerdo, entre otras normas, con el artículo 59 de la Ley de impuesto a la renta a practicar la retención.

La retención sólo aplicara cuando ocurra el primero de estos hechos.

- Cuando las rentas se pagan.
- Cuando se abonan en cuenta, o sea, cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al Haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero.
- Cuando se distribuyen, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar el artículo 79 de la Ley de impuesto a la renta para cerrar este ciclo. Dicho artículo nos da a conocer el plazo en que se deberá declarar y pagar el impuesto retenido y que corresponde hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, distribuida, retirada,

remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención.

Visto el flujo normativo del Impuesto Adicional del artículo 59, número 1, inciso 4, con la finalidad de indentificar la satisfacción del acreedor y los componentes que se conjugan para el nacimiento de esa obligación tributaria, podemos rescatar que la satisfacción del acreedor tiene una relación directa con la determinación del Impuesto Adicional, ya que éste es calculado en base a un ingreso, renta percibida por el acreedor, renta que nace de un pago o de la extinción de una obligación y que por tal efecto el acreedor es satisfecho por la ejecución de su derecho de cobro, derivado del acto jurídico del Pago.

Por lo anterior, y sabiendo que el acreedor se satisface en su totalidad por el pago, nos queda definir la incidencia de la novación sobre el devengamiento del Impuesto Adicional.

Para estos efectos, “pago”, no comprende solamente el pago efectivo, sino que, también los otros actos jurídicos o hechos jurídicos (como el transcurso del tiempo sumado a la inactividad del acreedor) en que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el Código Civil, mientras permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc., todas indicadas por el Servicio de Impuesto Internos en la Circular N°54 del año 2013 como asimilables al pago.

**Flujo normativo a considerar para la determinación, retención y pago del Impuesto Adicional del Artículo 59 N°1 Inc. 4**

Le y de Impuesto a la Renta Artículo 2 Número 3	Le y de Impuesto a la Renta Artículo 82	Le y de Impuesto a la Renta Artículo 58	Le y de Impuesto a la Renta Artículo 59 Número 1 Inciso 4	Le y de Impuesto a la Renta Artículo 74 Número 4	Le y de Impuesto a la Renta Artículo 79	Le y de Impuesto a la Renta Artículo 83
<p>Establece, que la renta percibida es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona y renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.</p>	<p>Los impuestos de retención se adeudan desde la ocurrencia de alguno de los hechos que se indican a continuación, cualquiera que ocurra en primer término, determina el momento en que nace la obligación tributaria quedando determinado su monto, de acuerdo con la tasa, recargos y demás normas vigentes en ese momento. <b>a)</b> Cuando las rentas se pagan. <b>b)</b> Cuando se abonan en cuenta o sea, cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al Haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero. <b>c)</b> Cuando se distribuyen, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado. <b>d)</b> Cuando la renta se contabiliza como gasto, en la contabilidad del deudor.</p>	<p>Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, a las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile.</p>	<p>Se encuentran gravadas con Impuesto Adicional las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de intereses.</p>	<p>Mecanismo de retención, que obliga a los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta o paguen rentas afectas al Impuesto Adicional de acuerdo, entre otras normas, con el artículo 59 de la LIR a practicar la retención. Sólo los hechos indicados a continuación obligan a efectuar el acto material de retener el monto del tributo, ya que la mera contabilización como gasto, que no vaya acompañada o precedida de alguno de estos hechos, no determina la obligación de retener el impuesto en ese instante, sino que sólo produce el efecto de fijar el monto del tributo, el que sólo deberá retenerse en la oportunidad en que ocurra el primero de los hechos que detallamos:</p> <p><b>a)</b> Cuando las rentas se pagan. <b>b)</b> Cuando se abonan en cuenta o sea, cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al Haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero. <b>c)</b> Cuando se distribuyen, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado.</p>	<p>Las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refiere el N° 4, del artículo 74, deberán declarar y pagar los impuestos retenidos hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención.</p>	<p>La responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención en conformidad a los artículos anteriores recaerá únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago recaerá también sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta y de lo dispuesto en el artículo 73.</p>

Desde el punto de vista Tributario, este artículo es clave para determinar la insidencia de la Novación sobre el devengamiento del impuesto adicional analizado.

Desde el punto de vista Tributario, este artículo es clave para determinar la insidencia de la Novación sobre la retención y pago del impuesto adicional analizado.

### **3.1.1.1. Conclusión Subtema N°1**

Considerando que la satisfacción del acreedor está sujeta básicamente al acto jurídico del “pago”, podemos concluir que la novación, al ser una de las formas de extinguir una obligación descrita por el artículo 1563 del Código Civil, y además estar clasificada por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular número 54 del año 2013 como una de las formas asimilables al pago, toda vez, que el acreedor si bien es cierto, pierde el derecho o crédito sobre la obligación extinta por esa modalidad, reconocerá a su vez un nuevo derecho producto de la nueva obligación que nace de esta operación diversa, distinta, disímil de la primitiva, cumpliéndose de esta forma la asimilación al pago, traduciéndose de algún modo en la asimilación a la satisfacción.

En virtud del análisis anterior, donde asimilamos la novación a un pago tradicional por flujos de efectivos, dado en que en ambas formas se satisface al acreedor, podemos decir que, esta modalidad, sí incide en gran medida al devengamiento del Impuesto Adicional del artículo 58 y 59 de la LIR, sin embargo, no es determinante para el nacimiento de esa obligación. Lo anterior está respaldado por lo dispuesto por el artículo 82 del mismo cuerpo legal citado, el que dispone que los impuestos sujetos a retención se adeudarán i) desde que las rentas se pagan; ii) se abonan en cuenta, o sea, cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al Haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero; iii) se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado y; finalmente iv) cuando la renta se contabiliza como gasto, en la contabilidad del deudor. Considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera que sea la forma de percepción.

### **3.2 Conclusión Grupal**

Es posible señalar que dentro del mundo de las transacciones empresariales son diversas las operaciones que entrelazan el ámbito jurídico y el del Impuesto Adicional, cuando concurren supuestos legales denominados por la doctrina como factores de conexión. Nos referimos así, para efectos de esta tesis, a la Novación como acto jurídico, y las distintas formas de extinguir una obligación descritas por el Código Civil, y en lo impositivo al acreedor (contribuyente) del Impuesto Adicional, que como requisito general tenga la condición de no residente ni domiciliado en Chile.

Hemos visto que la jurisprudencia administrativa de la entidad fiscalizadora no es abundante en sus pronunciamientos (circulares y oficios) sobre materias que se refieran a la de novación ni a otras formas de extinguir una obligación que tengan relación con el Impuesto Adicional normado por los artículos 58 y 59 de la LIR.

Sin embargo, mediante el análisis de algunas de jurisprudencia que pudimos recopilar, y apoyándonos además en las Tesis indicadas respectivamente en la bibliografía, hemos podido dar respuestas a las hipótesis planteadas en la introducción de este trabajo, realizando un análisis exhaustivo de la normativa asociada al acto jurídico de la novación y al Impuesto Adicional del Artículo 59 de la LIR, haciendo énfasis en su el N°1 inciso 4<sup>a</sup> de ese artículo.

Al determinar la incidencia de la novación en el devengamiento del Impuesto Adicional y efectuar además un análisis de la jurisprudencia administrativa en relación a la distinción que haría el Servicio con otros modos de extinguir las obligaciones para efectos del devengamiento de la obligación de

retener el Impuesto Adicional, hemos podido concluir que el elemento esencial que puede desencadenar diversos escenarios en materia jurídica e impositiva, tiene que ver principalmente con la “satisfacción del acreedor”, siendo la base de este análisis.

Dicha satisfacción dice relación directa con el acto jurídico del “pago” y las formas que se asimilan al pago descritas en la circular 54 del año 2013, y así lo da a entender el Servicio de Impuestos internos en cada caso analizado y resueltos por sus oficios.

En la normativa vigente no existe una claridad respecto a cómo proceder en aquellas operaciones en las cuales necesariamente no se concreta con un pago, sin embargo, el servicio a través de sus circulares y oficios ha ido respondiendo caso a caso las consultas de los contribuyentes, ratificando en cada una de sus respuestas el criterio abordado en la circular 54, ya antes mencionada.

Respecto de los pocos casos consultados al ente fiscalizador que detenta la facultad exclusiva de interpretar administrativamente las normas tributarias, especialmente sobre novación y su incidencia en el Impuesto Adicional, se puede suponer, que existan más transacciones como éstas, en donde los contribuyentes pueden ejecutar la novación y a su criterio y estimando la inexistencia del hecho gravado, al no haber pagado ni remesado cantidad de dinero alguno al exterior por concepto de intereses, eso pensando en las buenas prácticas y en la buena fe, pero puede suceder también, que la buena fe no sea la base para desestimar la existencia de del hecho gravado, y se hagan presentes prácticas elusivas, las cuales no son detectables a simple vista por la entidad fiscalizadora, por lo cual, nos parece relevante desde la perspectiva del cumplimiento de las normas legales

del Impuesto Adicional que existan pautas, directrices claras que no sólo sirvan a casos particulares, sino que tengan una aplicación general y clara, que contribuyan con rol de control y monitoreo de la elusión en todos aquellos casos en que ocurren operaciones habituales y no habituales entre grupos económicos, y que reciben calificaciones especiales por los contribuyentes para no dar origen a un pago.

Tales antecedentes pueden servir de base para el reconocimiento de riesgos específicos en determinadas transacciones que podrían dar lugar a acciones de tratamiento de mayor intensidad en el marco de las directrices del actual Modelo de Gestión de cumplimiento Tributario, transparentado por el Servicio de Impuestos Internos durante el año recién pasado. (2019)

Finalizamos opinando que siempre es mejor una norma que logre dar cuenta de manera clara las normas legales vigentes en lugar de una que sólo es producto de criterios particulares.

### **3.3. Bibliografía**

#### **3.3.1. Libros**

- i. Chile, René Abeliuk Manasevich, LAS OBLIGACIONES, Tomo II, Editorial jurídica de Chile, Quinta edición, 2008, Chile, pp. 1089 y siguientes.
- ii. Chile, Abundio Pérez Rodrigo, Manual de código tributario, colección tratados y manuales décima edición, 2017.

#### **3.3.2. Revistas Técnicas**

- i. Chile, Revista tributaria N°1, legislación tributaria aplicada, Tributación internacional, tributación de no residentes, el impuesto adicional a la renta, introducción general, 2010 pagina 9 – 36, Víctor Villalón Méndez.
- ii. Chile, Revista tributaria N°8, legislación tributaria aplicada, impuesto adicional artículo 59, Ley impuesto a la renta, 2013 pagina 9 – 54, Alberto H Cuevas Ozimica, Víctor Villalón Méndez.

#### **3.3.3. Tesis**

- i. Chile, Tesis El concepto de abono en cuenta en el impuesto adicional de Francisco Javier Saffie Gatica, Universidad de Chile facultad de economía y negocios, 2008.
- ii. Chile, Tesis Efecto tributario de los modos de extinguir las obligaciones de Pablo Greiber Betsalel, Universidad de Chile facultad de derecho, 1994.

### **3.3.4. Documentos públicos**

- i. Circular 54, Instruye sobre las modificaciones efectuadas a las normas sobre retención de impuestos establecidas en el N° 4, del artículo 74 de la ley sobre impuesto a la renta, por la ley N° 20.630, del 27 de septiembre del 2012.
- ii. Oficio N° 1953 de 25.08.2011 emitida por la Subdirección Normativa del Depto. de impuestos directos.

### **3.3.5. Leyes**

#### **3.3.5.1. Código Civil**

- i. Libro Cuarto de la obligación en general y de los contratos. Título I, Definiciones, artículo 1437.
- ii. Libro Cuarto de la obligación en general y de los contratos. Título XIV, De los modos de extinguirse las obligaciones, y primeramente de la solución o pago efectivo., artículo 1567 y artículo 1568.
- iii. Libro Cuarto de la obligación en general y de los contratos. Título XV, De la novación, artículos 1628 al 1651.
- iv. Libro Cuarto de la obligación en general y de los contratos. Título XV, De la remisión, artículos 1652 al 1654.
- v. Libro Cuarto de la obligación en general y de los contratos. Título XVI, De la remisión, artículos 1652 al 1654.
- vi. Libro Cuarto de la obligación en general y de los contratos. Título XVII, De la compensación, artículos 1655 al 1664.

- vii. Libro Cuarto de la obligación en general y de los contratos. Título XVIII, De la confusión, artículos 1665 al 1669.
- viii. Libro Cuarto de la obligación en general y de los contratos. Título XIX, De la pérdida de la cosa que se debe, artículos 1670 al 1680.
- ix. Libro Cuarto de la obligación en general y de los contratos. Título XX, De la nulidad y la rescisión, artículos 1681 al 1697.

#### **3.3.5.2. Decreto Ley N° 824.**

- i. Ley de impuesto a la Renta, Título IV del impuesto adicional, **artículo N° 59**, numero 1 inciso 4. “Se encuentran gravadas con Impuesto Adicional las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de intereses”.
- ii. Ley de impuesto a la Renta, Título V De la administración del impuesto, Párrafo 2°, De la retención del impuesto, **artículo N° 73**, **artículo N° 74** numero 4 “Mecanismo de retención, que obliga a los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta o paguen rentas afectas al Impuesto Adicional de acuerdo, entre otras normas, con el artículo 59 de la LIR a practicar la retención”. **Artículo 79**, “Las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refiere el N° 4, del artículo 74, deberán declarar y pagar los impuestos retenidos hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención”. **Artículo 82** “Dispone que los

impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gastos, se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera que sea la forma de percepción”.

**3.3.5.3. Ley N° 20.630.**

27 de septiembre del 2012.

## VITA

**Nombre Tesista 1:** Andrés Antonio Badilla Castillo

**Profesión:** Contador Auditor de Universidad de las Américas.

**Grado Académico:** Licenciado en Contabilidad y Auditoría.

**Posgrado:** Magíster en Tributación de Universidad de Chile.

**Diplomados:**

- ✓ Normas Internacionales de Información Financiera, Dictado por la Firma Auditora KPMG

**Experiencia profesional:** Desempeño en el área contable de grandes empresas del sector privado, Como LAN Airlines S.A. (Actualmente Grupo Latam) y Compañía de Petróleos de Chile Copes S.A. (Grupo de Empresas Copec).