



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

**PARTE II: EN RELACIÓN CON EL DEVENGAMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE
RETENER EL IMPUESTO ADICIONAL, EL SERVICIO DE IMPUESTOS
INTERNOS HARÍA UNA DISTINCIÓN CON OTROS MODOS DE EXTINGUIR
LAS OBLIGACIONES.**

**EL OBJETIVO ES REALIZAR UN ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA
ADMINISTRATIVA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.**

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

Alumno: Juan Contreras Ramírez

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

Santiago, marzo 2020

ÍNDICE

CAPÍTULO

PÁGINA

1. INTRODUCCIÓN	1
1.1. Planteamiento del problema	1
1.2. Hipótesis del trabajo	4
1.3. Objetivo General	5
1.4. Objetivos específicos	6
1.5. Explicación de la metodología a desarrollar	7
2. MARCO TEÓRICO	8
2.1. Aspectos Generales	8
2.2. Alcance del Marco teórico	9
2.3. Definiciones	10
2.3.1. Novación	10
2.3.2. Impuesto Adicional	11
2.3.3. Obligación	13
2.3.4. Devengo	13
2.4. Normativa y Jurisprudencia	14
2.4.1. De la Residencia y de la Renta.	14
2.4.2. Tabla del Impuesto adicional. Título IV LIR	17
2.4.3. De la extinción de la deuda	19
2.4.4. Tabla del Título XIV del Código Civil	20
2.4.5. Sobre la Ley 20.630, y la Circular N° 54 de 2013	21
3. DESARROLLO DEL CONTENIDO	25
3.1. Análisis de los Subtemas	25
3.1.1. Segundo subtema	25
3.1.2.1. Nociones generales de las formas de extinguir una obligación.	26
3.1.2.2. Análisis de casos	32
3.1.2.3. Conclusión Subtema N°2	44
3.2. Conclusión Grupal	45
3.3. Bibliografía	48
3.3.1. Libros	48
3.3.2. Revistas Técnicas	48
3.3.3. Tesis	48
3.3.4. Documentos públicos	49

<u>CAPÍTULO</u>	ÍNDICE (continuación)	<u>PÁGINA</u>
3.3.5.	Leyes	49
3.3.5.1.	Código Civil	49
3.3.5.2.	Decreto Ley N° 824.	50
3.3.5.3.	Ley N° 20.630.	51

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 tesisistas 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”¹²

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

¹ 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”³, 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”⁴.

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

⁴ 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.⁵

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:

⁵ 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 rentas⁶:
 - 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.

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

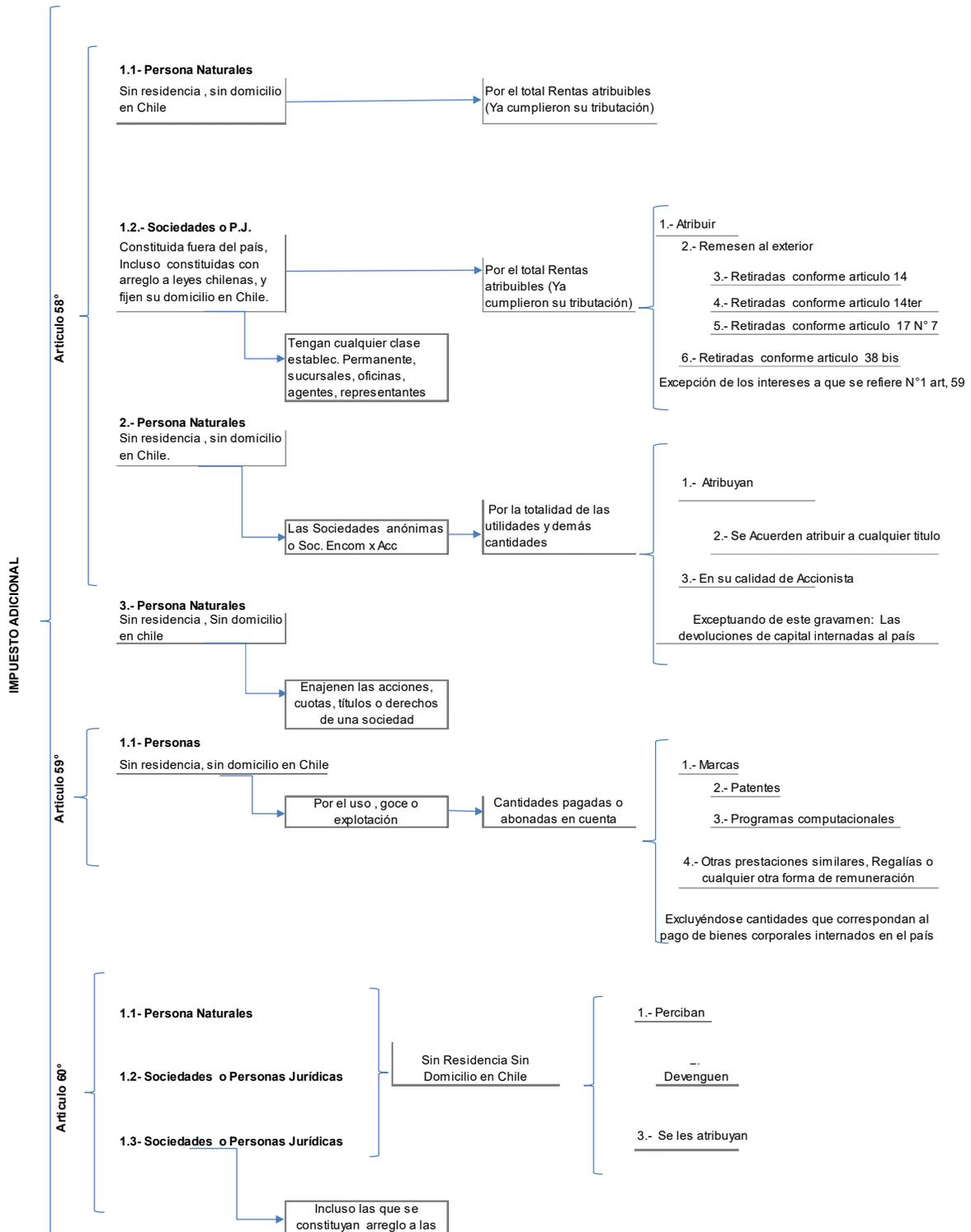
Artículo 59° de la LIR. Tasa General 30%

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.⁷

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.⁸ 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

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

⁸ 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

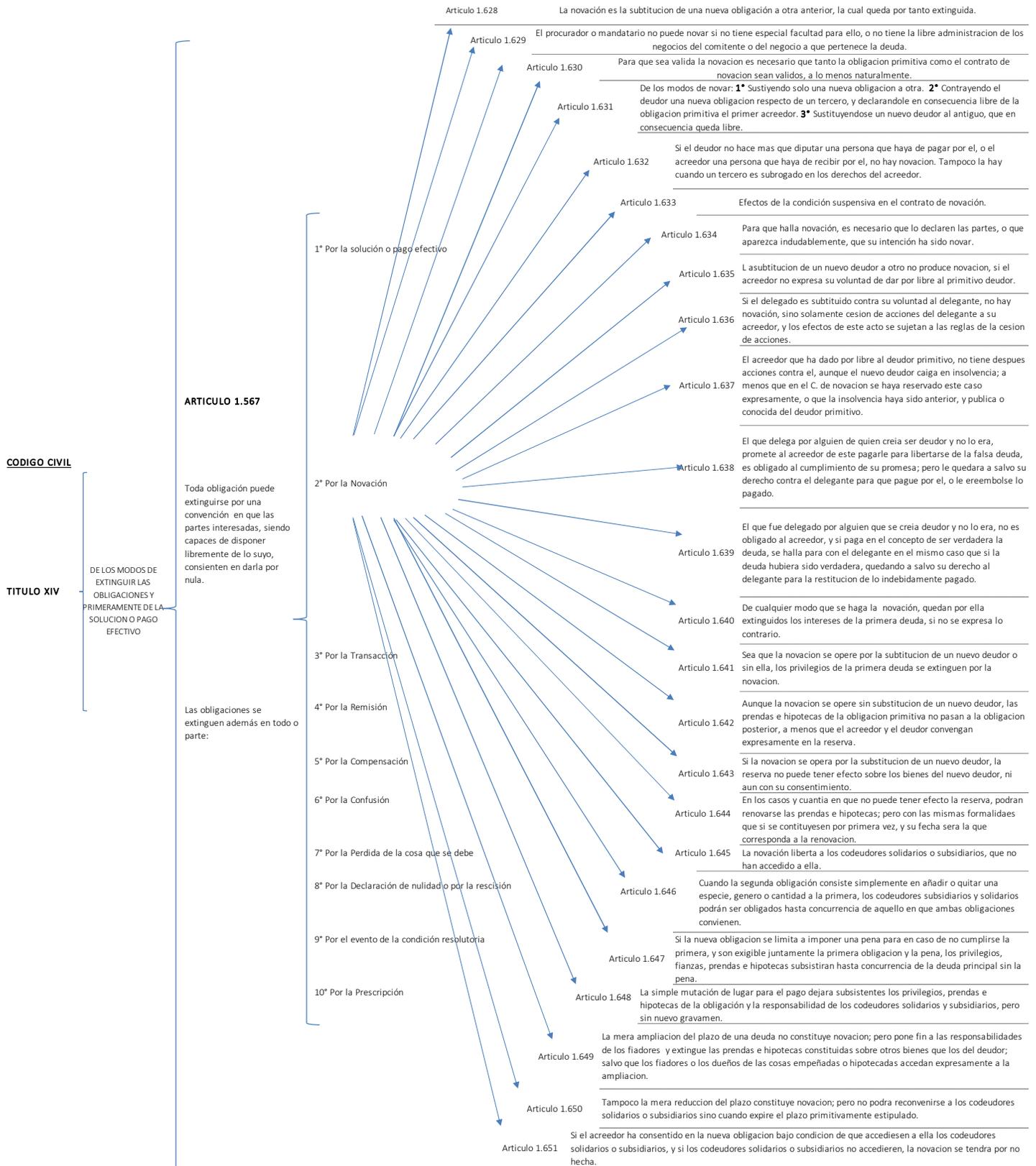
No sólo el pago constituye una forma de extinguir una obligación, el Código Civil en su artículo 1567, título XIV, señala que “toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de los suyos, consienten en darla por nula”.⁹

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.

⁹ 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



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 2013.¹⁰

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.

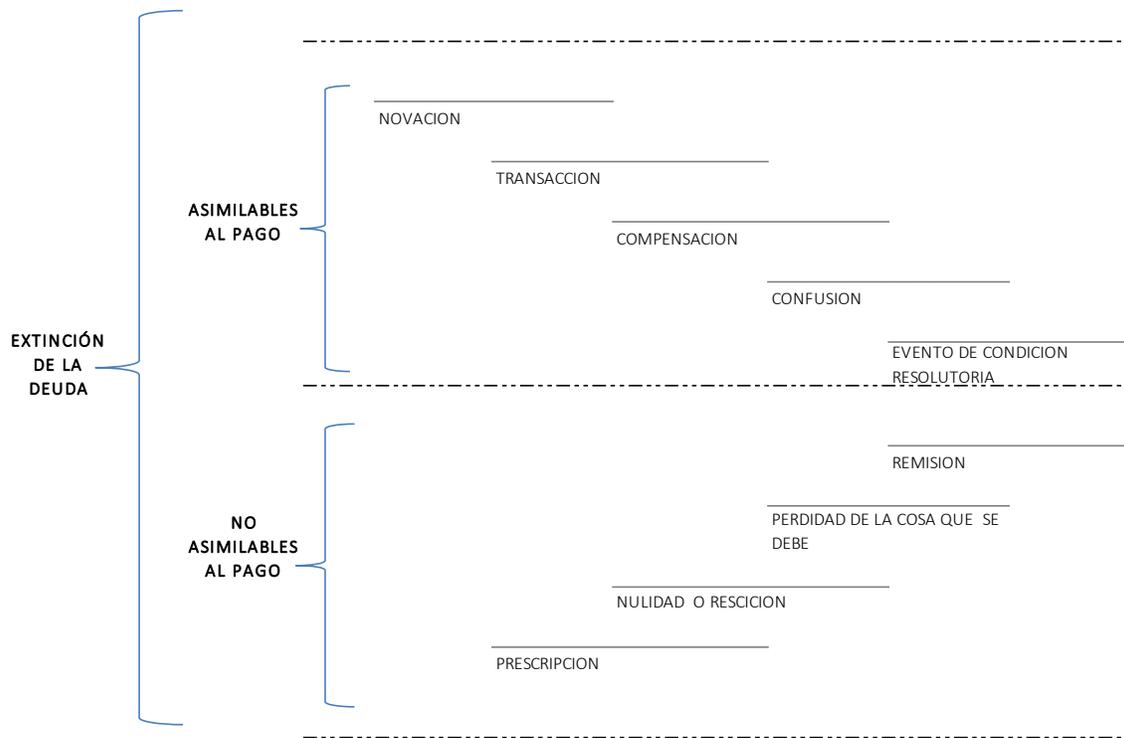
¹⁰ Circular N°54, de fecha 25 de noviembre de 2013, instruye sobre las modificaciones efectuadas a las normas sobre retención de impuestos establecidos en el N° 4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la Ley N°20.630, del 27 de septiembre del 2012.

- 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. Segundo subtema

En relación con el devengamiento de la obligación de retener el impuesto adicional, el Servicio de Impuestos Internos haría una distinción con otros modos de extinguir las obligaciones.

Objetivo: Realizar un análisis de la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.

Como se expuso con anterioridad respecto a la novación y a la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos respecto del Impuesto Adicional, el Servicio haría una distinción entre los diferentes modos de extinguir una obligación y dado el planteamiento de esta hipótesis se dará respuesta mediante el análisis de la jurisprudencia emitida y casos presentados ante el mencionado Servicio y que señalamos a continuación.

Como ya se hizo referencia anteriormente a las formas de extinguir una obligación según el Código Civil en su artículo 1567, donde señala que toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, consienten en darla por nula, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito.

Es conveniente comenzar este análisis recordando aquellas formas que son consideradas asimilables al pago y aquellas que no.

Dentro del grupo de formas que son asimilables, se encuentran la Dación en pago, la Compensación, Novación, Confusión y la Transacción, por lo que no quedan comprendidas dentro de este grupo (dado que no se ha cumplido la obligación), la Remisión o Condonación de la deuda, la Pérdida de la cosa que se debe, Declaración de la nulidad o rescisión del acto y la Prescripción extintiva.

3.1.2.1. Nociones generales de las formas de extinguir una obligación.

A. Dación en Pago:

La dación en pago responde a una situación donde un deudor que debe una prestación determinada, por el motivo que sea, estima preferible saldar su obligación con otra distinta. El acreedor por su parte, puede ver mejor satisfechos sus intereses con esta nueva prestación, y accede a recibir una por otra, y ante la insolvencia de su deudor, prefiere pagarse con lo que le ofrece antes del incumplimiento de su deudor. Sin embargo, eso no quiere decir que la dación opere exclusivamente en el ámbito del incumplimiento de las obligaciones, pues las razones que llevan a pactar una dación en pago son muy variadas.

Para esta forma de extinguir la obligación, como para otras, debe existir el requisito general de todo acto jurídico, refiriéndonos así a la capacidad de las partes.

B. La Transacción:

El Código Civil en su artículo 1809, define el contrato de transacción como “un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una

alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen termino al que había comenzado”.

La transacción no es el simple desistimiento que de la demanda haga el demandante, no obstante, la aceptación que por su parte haga el demandado.

En un contrato de transacción deben existir, un litigio pendiente o futuro, y que las partes hagan concesiones reciprocas, esto se refiere a que las personas que participan en contrato de transacción cambian un derecho por otro.

C. La Remisión o Condonación de la deuda

Es usual que la deuda producto de una obligación contraída, no se cumpla con el pago acordado inicialmente, y concluya con el perdón por parte del acreedor al deudor, produciendo un beneficio al deudor en perjuicio del acreedor.

Como remisión, se pueden encontrar las siguientes clases:

- i. Remisión por acto entre vivos y testamentario
- ii. Remisión expresa y tacita

El acreedor entrega voluntariamente al deudor el título de la obligación, o lo destruye o cancela con ánimo de extinguir la deuda. Para que opere la remisión tacita se requiere, entonces de la concurrencia de los siguientes requisitos: a) entrega del título de la obligación; b) que la entrega sea voluntaria: c) que la entrega la haga el acreedor; d) que la entrega sea hecha al deudor.

- iii. Remisión total y parcial

D. La Compensación:

Como idea general podemos decir que “cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas. Es por eso que la doctrina dice que es un modo de extinguir las obligaciones recíprocas de dos personas que son deudoras una de otra hasta concurrencia de la de menor valor, o hasta por el monto en que ambas coinciden.

El deudor puede renunciar a la compensación, esta renuncia puede ser expresa o tácita. Si decides renunciar a la compensación deberá ser pagada la obligación que se cobra, pero esto no evita que el deudor pueda ejercer su cobro de su crédito, ya que este no ha quedado extinguido al no oponer la compensación.

Naturalmente no todas las obligaciones recíprocas son susceptibles de extinguirse por compensación. Se requiere, para que ella opere, que existan ciertos requisitos:

- i. Las partes deben ser recíprocamente deudoras y acreedoras de la otra.
- ii. Que ambas deudas sean de dinero o de cosas fungibles i indeterminadas de igual género y calidad.
- iii. Que las deudas sean deudas actualmente exigibles, es decir las dos obligaciones deben estar vencidas y pueda exigirse su cumplimiento.
- iv. Ambas deudas deben ser pagaderas en el mismo lugar, según en el artículo 1664 del Código Civil, señala, “cuando ambas deudas no son pagaderas en un mismo lugar, ninguna de las partes puede oponer la compensación, a menos que una y otra deuda sean en dinero, y que el que opone la compensación tome en cuenta los costos de la remesa”.

- v. Que ambos créditos sean exigibles.
- vi. Que la compensación no se haga en perjuicio de terceros.

E. La Confusión:

La confusión se presenta cuando en una misma persona se reúnen las cualidades de deudor y acreedor, para la misma deuda. La naturaleza jurídica de la confusión radica en la imposibilidad jurídica consistente en que una misma persona se deba a sí misma.

La confusión puede darse por varios motivos, entre otros:

- i. Por subrogación en un contrato, de un derecho o una obligación
- ii. Por sucesión, tras la muerte de una persona que lleva a una herencia, y a la adquisición de derechos y obligaciones por terceras personas que podían ser la contraparte de los mismo.
- iii. Por donación. o cualquier otro contrato que genere obligaciones y derechos inversos a los existentes.
- iv. La confusión tiene como objetivo a la desaparición de los derechos y obligaciones que se hayan visto afectados por la misma. Puede ser un solo derecho u obligación o varias.

Por lo general la confusión extingue por completo la obligación principal, pero es posible que la extinción sea parcial cuando la confusión se produzca solamente sobre parte de la obligación, tal es el caso en una mancomunidad solidaria en donde uno de los deudores paga la deuda, subrogándose los derechos del acreedor, por consiguiente, se convierte en un nuevo acreedor, confundiéndose una parte de la obligación.

El efecto propio de la confusión es extinguir la obligación. Dice el artículo 1665 que la confusión “extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago”.

Consecuencia de lo anterior, es que, si la obligación principal estaba garantizada con fianza, esta se extingue (artículo 1666). Lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Pero como este principio no juega a la inversa, la norma agrega:” pero la confusión que extingue la fianza no extingue la obligación principal”.

F. La Pérdida de cosa que se debe:

Es un modo de extinguir las obligaciones provocado por una causa no imputable al deudor, que sucede con posterioridad al nacimiento de la obligación y que hace imposible la prestación.

Artículo 1670, “Cuando el cuerpo cierto que se debe perece, o porque se destruye, o porque deja de estar en el comercio, o porque desaparece y se ignora si existe, se extingue la obligación”, de lo anterior en habitual que la pérdida pueda ser total o parcial.

Ahora bien, la pérdida concepto se pueden dar dos situaciones, pérdida parcial y pérdida total de la cosa que se debe. En ambos casos de pérdida, parcial o total, ésta puede darse de manera fortuita o culpable.

G. Declaración de nulidad o rescisión del acto:

De acuerdo al artículo 1681 del Código Civil, es nulo todo acto o contrato a que falta alguno de los requisitos que la ley prescribe para el valor del mismo acto o contrato, según su especie y la calidad o estado de las partes.

En la nulidad de los actos y contratos se puede dar la nulidad absoluta o relativa, definiéndose como absoluta la que se da por contratos y actos de personas absolutamente incapaces, y cualquier otra especie de vicio produce nulidad relativa, que da derecho a la rescisión del acto o contrato.

H. Por el evento de la condición resolutoria:

En los contratos bilaterales va envuelta la condición resolutoria de no cumplirse por uno de los contratantes lo pactado.

Pero en tal caso podrá el otro contratante pedir a su arbitrio o la resolución o el cumplimiento del contrato, con indemnización de perjuicios, (artículo 1489 Código Civil).

Estamos frente una condición porque el incumplimiento es un hecho futuro e incierto, no sabemos cuándo se perfecciona el contrato, si se va a cumplir o no.

Es resolutoria porque de la condición depende la extinción de derechos y obligaciones.

Es tácita porque está subentendida en todo contrato bilateral sin necesidad de mención alguna por las partes que celebran el acuerdo.

I. La Prescripción extintiva:

El artículo 2492 define la prescripción en los siguientes términos: “La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción”.

De la definición legal, se desprende que la prescripción puede ser adquisitiva y extintiva, llamada también liberatoria y que es la que nos ocupa, ya que produce la extinción de las acciones y derechos ajenos y se incluye por ende entre los modos de extinguir las obligaciones (en estricto rigor, solo se extingue por la prescripción las acciones y no los derechos, porque siempre cabe la posibilidad de ejercer los últimos y retener lo dado o pagado por el deudor, quien habrá cumplido una obligación natural).

3.1.2.2. Análisis de casos

Esta sección pretende revisar ciertos elementos que permitan formular una respuesta a las hipótesis planteadas. Utilizaremos oficios emitidos por el Servicio de Impuestos Internos relacionados con las siguientes materias; las formas de extinguir una obligación, la incidencia en el devengamiento que podrían tener en el impuesto adicional.

Escogeremos como base de estudio cuatro casos para determinar la jurisprudencia aplicada y qué criterios se determinan en cada caso.

Los casos a revisar son:

- I. La Compensación, Oficio. N° 70 de 08 de enero de 2001
- II. La Confusión, ORD, N° 2243 de 29 de agosto de 2019
- III. La Condonación, Oficio. N° 1953 de 25 agosto de 2011
- IV. Oficio. N° 298, DE 20.01.2000
- V. Oficio. N° 4.843, DE 11.12.2001

I. La Compensación, Oficio N° 70 de 08 de enero de 2001

Mediante el siguiente caso analizaremos la modalidad de compensación aplicada al caso de una Sociedad financiera domiciliada en Chile y un banco domiciliado en el exterior.

Antecedentes del caso:

Entidad Financiera domiciliada en Chile adeuda intereses por concepto de un crédito de dinero otorgado por un banco domiciliado en el exterior.

La sociedad domiciliada en Chile proyecta un aumento de capital el cual sería suscrito y pagado por el banco extranjero por medio de la capitalización de la deuda y de sus intereses devengados.

En el caso de la capitalización de los intereses adeudados, no existiría remesa.

Normativa y Jurisprudencia aplicada

- i. Artículos del Decreto Ley 824 de la LIR, relacionados con la operación.
- ii. Artículo 59°, N°1 letra b; Intereses por créditos otorgados desde el exterior.
- iii. Artículo 74°, N° 4; La obligación de deducir y retener es de la persona que paga o remesa.
- iv. Artículo 82°, el Impuesto Adicional se adeuda desde que las rentas se paguen.

- v. Artículo 2° N° 3, 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.
- vi. Circular 21, La percepción de una renta puede materializarse por cualquiera de las siguientes formas:
- Pago efectivo - abono en cuenta - puesta a disposición del interesado.
 - Extinción de una obligación por alguna modalidad distinta al pago, como puede ser el caso, de la compensación, novación, condonación, prescripción y otras contempladas en el Código Civil.

Desarrollo

Para este caso vamos a considerar dos elementos que a nuestro entender son parte de nuestro análisis, estos son: Percepción de la renta y la forma de extinguir la obligación.

Si bien en la operación realizada no considera un pago, requisito para que nazca la obligación tributaria, si hay otros elementos que constituirían base para verse afectada con el Impuesto A Adicional.

Los conceptos de renta devengada y la compensación como forma de extinguir una obligación, serían gravitantes para determinar si existe hecho gravado con el Impuesto Adicional.

En concordancia al caso de los intereses adeudados, existirían dos razones por las cuales estaríamos en presencia de un hecho afecto a Impuesto Adicional aún a falta de pago.

Es el Artículo 2° N°3 el que daría las primeras señales, pues, aunque si bien no existe un pago, existirían otros requisitos que podrían definir la existencia renta.

La percepción de una renta se materializa por la extinción de una obligación por alguna modalidad distinta al pago, mencionando la compensación, novación, condonación, prescripción y otras formas.

Entonces, la compensación de los intereses adeudados constituiría una forma alternativa al pago, constituyendo la extinción de la obligación del deudor a satisfacción del acreedor, con la cual este último obtendría un beneficio, lo que se traduce en una renta, procediendo la aplicación del impuesto adicional ya que este se entendería adeudado al momento de la compensación de los intereses según el artículo 82 de la LIR. A su vez de acuerdo a lo expuesto por el artículo 74, número 4, la compensación de estos intereses y en vista del nacimiento de la obligación tributaria nace también para el deudor, la obligación de retener y pagar el impuesto adicional, y enterarlo en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente según el artículo 79.

II. La Confusión, ORD. N° 2243 de 29 de agosto de 2019

Para el caso este oficio se solicita confirmar varios criterios relacionados con las siguientes materias:

Suspensión de impuestos finales establecida en el artículo 14 A) N° 1 letra c) de la ley de impuesto a la renta, con motivo de un retiro de utilidades en especie y posterior pago de acciones, respecto a un derecho personal de la sociedad fuente del retiro, en contra de la sociedad receptora de la inversión.

De igual forma solo enfocaremos nuestro análisis en la parte que en se relaciona con el impuesto adicional y la formas extinguir la obligación.

Antecedentes del caso:

Los socios de una sociedad de personas constituida en Chile (en adelante, la “Sociedad Fuente”), formada por inversionistas nacionales y extranjeros sin domicilio sin residencia en Chile, acordaron efectuar un retiro de utilidades.

Respecto al pago del retiro, este sería realizado en especie, mediante la cesión de un derecho personal del cual era titular dicha sociedad, en contra de otra sociedad relacionada constituida en el país (en adelante, la “Sociedad Receptora”).

Uno de los socios (en adelante, el “Inversionista”), sin domicilio ni residencia en Chile, informó a la Sociedad Fuente que lo reinvirtiera en la Sociedad Receptora.

Se acordó que, dentro del mismo mes de la fecha del retiro comentado, se acordó un aumento de capital en la Sociedad Receptora, mediante la emisión de acciones de pago. En el mismo acto en que se habría acordado un aumento de capital, el Inversionista habría suscrito y pagado acciones mediante la cesión del crédito que, por igual monto, habría adquirido, con motivo del retiro de utilidades de la Sociedad Fuente.

Normativa y Jurisprudencia aplicada

- i. Artículo 14 A) N°1 letra c, de la LIR vigente durante el año 2013.

- ii. Artículo 58°N°1; Personas Naturales, Sociedades, PJ constituidas fuera de país de la LIR.
- iii. Artículo 74° N° 4; La obligación de deducir y retener es de la persona que paga o remesa de la LIR.

Conforme a lo expuesto en los puntos b), c) y letra d), podemos observar que se presentan ciertos elementos que podemos rescatar para el análisis que nos convoca. Si bien la operación no presenta el hecho de un pago o remesa que en virtud del artículo 59°, este señala que “se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país”, si ocurren otros actos como en el punto b), acreditaría la presencia mediante la confusión la extinción la deuda de la Sociedad Receptora al reunirse en la misma persona las calidades de acreedor y deudor de una obligación, es aquí donde existiría el nexo con la definición de asimilable al pago.

Así, producto de la operación descrita al extinguirse un pasivo de la Sociedad Receptora, se habría producido un incremento efectivo, tanto legal como financiero, del patrimonio de la misma, aumentando su capital propio tributario.

En relación al caso en particular, la procedencia de la suspensión en cuestión permitía omitir la retención que corresponde efectuar a la Sociedad Fuente, conforme al artículo 74 N°4 de la LIR, que la misma norma establece, como excepción, aquellos casos en que el retiro se efectúa para reinversión conforme al artículo 14 A) N°1 letra c) de la LIR (vigente a la época).

III. La Remisión o Condonación, ORD. N° 1953 de 25 de agosto de 2011

Mediante el siguiente caso analizaremos la situación tributaria de condonación de interés, en relación a la aplicación del Impuesto Adicional y la Remisión o condonación como acto de extinguir una deuda.

Antecedentes del caso:

La Sociedad XXX domiciliada en Chile, en el año 2000, recibió un préstamo en dinero de la empresa YYY.

En diciembre del mismo año, se celebró entre la entidad deudora XXX Ltda., y la nueva acreedora un nuevo convenio de condonación y cancelación de intereses, condonándose parte de los intereses devengados.

En julio del mismo año la sociedad AAA Ltda., adquirió por fusión por absorción de la empresa XXXX Ltda., la totalidad de los activos y pasivos de esta última, entre ellos el señalado derecho o crédito originado en el préstamo.

La sociedad deudora habría contabilizado como gastos los intereses devengados que luego fueron condonados.

Normativa y Jurisprudencia aplicada

- i. Artículos relacionados con la operación.
- ii. Artículo 59°, N°1 letra b; Intereses por créditos otorgados desde el exterior de la LIR.
- iii. Artículo 74°, N° 4; La obligación de deducir y retener es de la persona que paga o remesa de Impuesto a la Renta.

- iv. Artículo N° 79, Establece el plazo en que se debe declarar y pagar el impuesto retenido.
- v. Artículo N° 82, Dispone que los impuestos sujetos a retención se adeudaran 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.

Desarrollo

En el caso expuesto vamos a tomar dos hechos para nuestro análisis:

- i. Devengamiento del Impuesto Adicional.

El mero acto de haberse contabilizado como gasto los intereses adeudados ha dado nacimiento a la obligación tributaria en virtud del artículo 82 de la LIR. Sin embargo, no se ha hecho exigible la obligación de retener, debido a que no se ha remesado al exterior.

- ii. El acto de condonación como forma de extinguir una obligación.

La condonación considerada como una forma no asimilable al pago no daría pie a la aplicación del artículo 74° N°4 de la LIR. Dado que el acto de condonar no implica un pago o remesa al exterior.

Es importante destacar que este caso el acto de condonación al no generarse un pago o remesa al exterior, elimina la posibilidad de retener el impuesto en cuestión, lo que no altera la presencia de devengamiento del impuesto - diferenciando de la obligación de retención- dado que éste se gatilla cuando concurren los hechos señalados en el artículo 82 letras a), b), c) y d)

cuando la renta se contabiliza como gasto, en la contabilidad del deudor. Cualquiera de los hechos detalladas en las letras señaladas anteriormente en este inciso, determina el momento en que nace obligación tributaria.

Otra jurisprudencia que ratifica el nacimiento de la obligación y en que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago, está constituida por los Oficios Ord. N° 298 de 2000 y Oficio N° 4843 de 2001, como se expone a continuación:

IV. Oficio. N° 298, DE 20.01.2000

Pronunciamiento en relación con el cálculo y aplicación del Impuesto Adicional que afecta a los reasegurados entre una Compañía de Seguros Generales que celebra contratos de reaseguros con Compañías Reaseguradoras extranjeras, debiendo retener y pagar el Impuesto Adicional sobre el monto total de las primas cedidas sin deducción alguna, todo ellos en virtud a los establecido en el N° 3 del artículo 50° de la LIR.

Para lo que aquí interesa, el servicio señala:

“En otras palabras, el impuesto Adicional que grava los conceptos a que se refiere el artículo 59 de la ley del ramo, de conformidad a lo establecido por el N° 4 del artículo 74 de la citada ley, debe ser retenido por el pagador de la renta, en la oportunidad en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos o circunstancias, ello en virtud de lo dispuesto por el artículo 79 de la misma ley: i) el pago de la

renta; ii) su distribución; iii) su retiro; iv) su remesa al exterior; v) su abono en cuenta y, finalmente, vi) su puesta a disposición del interesado.

Por pago debe entenderse tanto el pago efectivo de la renta como aquellos casos en que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago, por ejemplo la compensación o la dación en pago. Por abono en cuenta se entiende cuando en la contabilidad del deudor de la renta, ésta se ha registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella en forma nominada, esto es, individualizando a sus beneficiarios, denotando dicho abono en la cuenta corriente que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con los recursos financieros para ello. Dicho abono en cuenta no debe significar una mera provisión global o registro contable de una obligación de pago (Pasivo Exigible), ya que si esto último ocurriera, la renta no se entendería abonada en la cuenta corriente de su beneficiario y, consecuentemente, no nace la obligación de retener el impuesto correspondiente. Por remesa se entiende el envío por cualquier medio de la renta al exterior y finalmente, por puesta a disposición del interesado, debe entenderse cuando el deudor está en condiciones de pagar la renta y así se lo da a conocer a su beneficiario, informándole que la renta está a su disposición o depositada en algún banco o entidad financiera a su nombre o le pide instrucciones sobre qué hacer con la renta.

V. Oficio. N° 4.843, DE 11.12.2001

Procedencia del impuesto adicional establecido en el N°1 del artículo 59° de la Ley de la Renta, en caso en que opere la extinción de la obligación por el modo denominado compensación.

Para lo que aquí interesa, el servicio señala.

“La sociedad, tiene como socia a la sociedad "XXX", la que le ha hecho préstamos por medio del Banco Central según las normas del Capítulo XIV, efectuándose capitalización de pagarés con sus intereses en cancelación del capital suscrito por la socia.”

En relación con lo anterior, se consulta si en la capitalización de intereses hay hecho gravado, agregando que el recurrente no entiende tales intereses como remesa al exterior ni pago real de los mismos a la socia.

En este oficio se ratifica.

Por otro lado, el N° 3 del artículo 2° de la Ley de la Renta, establece que renta percibida 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 se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago. Respecto de este punto, este Servicio ha señalado en sus instrucciones, específicamente en la Circular 21, de 1991, que la percepción de una renta puede materializarse por cualquiera de las siguientes formas: pago efectivo, abono en cuenta, puesta a disposición del interesado y la extinción de una obligación por alguna modalidad distinta al pago

efectivo, como puede ser el caso, de la compensación, novación, condonación, confusión, prescripción y otras contempladas en el Código Civil.

Ahora bien, en el caso de la consulta interesa determinar si se ha extinguido o no la obligación de la deudora, esto es, de la sociedad "XXX", debiendo al efecto tenerse en cuenta que en virtud de la operación propuesta, consistente en la capitalización de pagarés con sus intereses en cancelación del capital suscrito por su accionista extranjero opera en la especie un modo especial de extinguir las obligaciones denominado "compensación", a través del cual se extingue o compensa la deuda originada en la suscripción del capital con el crédito que tenía a favor dicha empresa extranjera.

En virtud de los antecedentes expuestos en los números precedentes, se estima que en la especie se extingue la obligación del deudor por una forma alternativa al pago efectivo, como ocurre con la compensación, y por lo tanto, existe una renta percibida para la acreedora, conforme a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 2° de la LIR, procediendo, por consiguiente, la aplicación del Impuesto Adicional del artículo 59 N° 1 del mismo cuerpo legal, ya que éste se entiende devengado por los intereses adeudados a la fecha en que se produce la compensación, tributo que se determina con la tasa del 4% ó 35%, según se cumplan o no al efecto los requisitos o condiciones que exige dicha norma legal para la aplicación de una u otra alícuota.

3.1.2.3. Conclusión Subtema N°2

En relación con el devengamiento de la obligación de retener el impuesto adicional el Servicio de Impuesto Internos, efectivamente hace una distinción con otros modos de extinguir las obligaciones, ya que en diversas jurisprudencias y principalmente en la Circular N° 54 del año 2013, imparte nuevas instrucciones respecto de la modificaciones incorporadas a las reglas sobre retención de impuestos que gravan a las personas sin domicilio ni residencia en Chile, señalando que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago, contempladas también en el Código Civil en su artículo 1563.

La circular agrupa aquellas formas que a su criterio son asimilables al pago, basado sin duda en la “satisfacción del acreedor”, considerando como asimilables a la dación en pago; compensación, confusión; novación; transacción y el evento de condición resolutoria, definidas cada una en el presente trabajo.

Esta clasificación es relevante para efectos de lo dispuesto por el artículo 74°, número 4 de la LIR, toda vez que, ese artículo, dispone 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 LIR a practicar la retención.

En definitiva, el artículo 74, al incluir el pago como un gatillante para la retención del tributo, éste considera a las otras formas de extinguir las obligaciones que son asimilables al pago tradicional.

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^a 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: Juan Esteban Contreras Ramírez

Profesión: Contador Auditor de Universidad Raúl Silva Enríquez

Grado Académico: Licenciado en Contabilidad y Auditoría.

Posgrado: Magíster en Tributación de Universidad de Chile.

Diplomados:

- ✓ Normas Financieras, Dictado por Universidad de Santiago
- ✓ Diplomado en Administración Financieras, Dictado por Instituto ICAR

Experiencia profesional: Desempeño en el área contable, financiera y tributaria de grandes empresas del sector público y privado, Como Casa de Monedas de Chile, Holding Agro Industrial Frutexpor S.A., Movistar Arena S.A., Empresa de Retail ABC Din.