

## LA DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO EN CASO DE PÉRDIDA DE DOMICILIO O RESIDENCIA FISCAL

Desafíos jurídicos y prácticos que implica su aplicación.

**Ricardo Javier Donoso Rojas**

Magister en Gestión y Planificación Tributaria  
Abogado – Contador Auditor  
Profesor del Magister de Tributación

### RESUMEN

Con la dictación de la Circular N° 63 y la Resolución Ex. N° 133, ambas del año 2021, el Servicio de Impuestos Internos, por primera vez impartió instrucciones generales sobre el procedimiento de declaración anticipada del Impuesto Global Complementario, en los casos que establece el art. 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR). Anteriormente, dicho Servicio se había pronunciado sobre los requisitos de la pérdida de domicilio o residencia fiscal, sin abordar -mayormente- los aspectos prácticos asociados a la materialización de dicha declaración de impuestos. En el presente estudio, a partir de su historia legislativa, analizaremos la norma legal referida y las nuevas instrucciones administrativas relativas a su aplicación; abordando las dudas, problemas o implicancias que surjan de la misma, proponiendo, en su caso, una solución a la espera de un pronunciamiento oficial de la autoridad administrativa.

## 1. INTRODUCCIÓN

El artículo 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el art. 1° del D.L. N° 824, de Hacienda, de 1974, regula una forma de excepcional de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias, específicamente, en lo relativo a la declaración y pago del Impuesto Global Complementario de contribuyentes que, por diversas circunstancias, perdieron su domicilio o residencia en nuestro país y que transitan, desde una tributación de fuente mundial a una tributación exclusivamente por rentas de fuente chilena. Para efectos de nuestro análisis, sin embargo, el cambio de jurisdicción tributaria y/o la aplicación de Principios de Sujeción Tributaria no será lo particularmente relevante, sino el hecho de que, a partir de un hecho jurídico determinado, los contribuyentes estarán obligados a anticipar sus obligaciones tributarias anuales; configurándose, en caso contrario, una causal de suspensión de la prescripción de la acción fiscalizadora del SII.

Mediante el presente trabajo, abordaremos los antecedentes legislativos de esta norma para luego, analizar los presupuestos de su aplicación, la forma de determinación de los impuestos resultantes y, por supuesto, las implicancias operativas de las recientes instrucciones administrativas dictadas. Asimismo, mediante un caso práctico, veremos cómo opera dicha tributación anticipada a partir de la premisa legal básica de la distribución proporcional de los créditos anuales contra el Impuesto Global Complementario y la eventual inclusión de otras franquicias contra el mencionado tributo.

## 2. MARCO DE TEÓRICO DEL ART. 103 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

### 2.1 Antecedentes legislativos previos

La primera Ley de Impuesto a la Renta, la Ley N° 3.996, fue promulgada y publicada durante el gobierno del Presidente Arturo Alessandri Palma, el 02 de Enero de 1924, luego de una tramitación legislativa de más de cuatro años, representando el deseo de la clase política dominante de incorporar un sistema racional de impuestos directos que guardase cierta concordancia con la evolución del resto de los países<sup>1</sup> y que permitiera superar las frecuentes crisis de la industria salitrera que ponían en peligro la estabilidad del régimen financiero del país y también la restauración de los impuestos previamente suprimidos; todo ello, en el contexto de un debate que culminó con la Constitución Política de 1925<sup>2</sup>. Dicha ley estableció un solo tributo: un impuesto cedular que gravaba las

---

1 Enrique Marshal, en obra citada, plantea que la legislación inglesa encontró particular apoyo en la Cámara de Diputados de esa época.

2 El Impuesto a la Renta en Chile, Enrique Marshal, 1938. Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la U. de Chile, Volumen 5 N° 17-20.

rentas obtenidas en base a categorías<sup>3</sup>, aunque sus dueños no tuviesen domicilio o residencia en el país, que incluía las devengadas en el extranjero y percibidas en territorio nacional. Posteriormente, fruto de una crisis institucional, se dictaron los Decretos Leyes N° 330, de 18 de Marzo de 1925, y N° 755, de 16 de diciembre del mismo año, que instauraron el Impuesto Global Complementario con tasa progresiva<sup>4</sup>, a fin de gravar a toda persona, con exclusión de las personas jurídicas, que tuviere su domicilio en el territorio nacional o que, siendo no domiciliada en el país, tuviere su residencia<sup>5</sup> en él, y, el Impuesto Adicional con tasa proporcional<sup>6</sup>, a fin de gravar a las sociedades u otras personas jurídicas que tuvieran domicilio fuera de Chile y a las personas naturales domiciliadas en el extranjero o que, sin estar al servicio del Estado, se ausentaren del territorio nacional por más de un año.

En estos primeros textos legales no se contempló una norma similar al actual art. 103 de la LIR, fijándose -más bien- los factores de sujeción o conexión de rentas que le otorgarían al Estado la facultad de cobrar impuestos a la renta sobre fuente nacional o extranjera. Quizá, el primer atisbo del interés del legislador por evitar que la pérdida de domicilio o residencia en Chile no conllevaré el incumplimiento tributario, lo encontramos en el art. 91 del Decreto N° 172, de Hacienda, de 24 de marzo de 1932, que fijó el texto del D. S. N° 225 de 17 de febrero de 1927, sobre Impuesto a la Renta,

---

3 Distinguía seis categorías de rentas: a) Primera Categoría: De los bienes raíces; b) Segunda Categoría: Renta de los capitales mobiliarios; c) Tercera Categoría: Beneficios de la industria y del comercio; d) Cuarta Categoría: Beneficios o rentas de la explotación minera o metalúrgica; e) Quinta Categoría: Sueldos públicos y privados, pensiones y montepíos; f) Sexta Categoría: Renta de profesiones y de toda otra ocupación. La tasa del impuesto variaba entre el 2% y el 9%, salvo el caso del impuesto a las rentas del trabajo, que era progresiva.

4 En realidad, el DL N° 330, de 1925, establecía dos impuestos complementarios diferentes: el primero, que gravaba con tasa de 3% sobre el conjunto de las rentas anuales, al cual quedaban sujetas todas las personas jurídicas que no distribuyesen sus rentas entre personas naturales, con la sola exclusión del Fisco y de las Municipalidades; y el segundo, que gravaba la renta neta global de todas las personas naturales domiciliadas en Chile o que tuviesen su residencia dentro del territorio nacional, con una tasa progresiva, que en su tramo inferior, afectaba con una 0,5%, las rentas mayores a \$10,000; y, en su tramo superior, con un 0,7%, las rentas de más de \$ 700,000 por cualquier cantidad sobre el exceso.

5 Dicho D.L., en su art. 2°, señalaba que eran consideradas residentes en Chile, las personas que disponen de una habitación, a título de propietario, usufructuario o arrendatario; en este último caso, siempre que la duración del arrendamiento haya sido fijada con un solo convenio o por convenios sucesivos, que comprenden un período continuo no inferior a un año (o seis meses)

6 Las sociedades y personas jurídicas pagaban un impuesto del 3% anual sobre las utilidades obtenidas en Chile, tomando como base el conjunto de las rentas imposables de las distintas categorías, y las personas naturales, después del primer año de ausencia, un impuesto de 2% sobre el conjunto de las rentas imposables que hubiesen servido de base para calcular los impuestos cedulares.

en lo relativo al deber de las oficinas de identificación de la República de no extender pasaportes sin exigir previamente un certificado de la Dirección General de Impuestos Internos<sup>7</sup>, en el que constare estar al día en el pago de los impuestos, inclusive en el caso de los extranjeros.

No fue sino hasta la vigencia de la Ley N° 15.564<sup>8</sup>, publicada en el Diario Oficial del 14 de febrero de 1964, que el legislador estableció una norma que vino a regular las consecuencias de la pérdida de domicilio o residencia en Chile, desde la perspectiva del cumplimiento de las obligaciones tributarias asociadas a las rentas, utilidades o incrementos de patrimonio, devengados o percibidas, durante el mismo ejercicio comercial en que aquella se produciría.

No podemos dejar de mencionar, dado su conexión con algunas de las modificaciones que pretendía introducir la Reforma Tributaria discutida en el Congreso Nacional<sup>9</sup>, a la Ley N° 17.073, publicada en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1968, que estableció un impuesto anual al patrimonio que afectaba a todas<sup>10</sup> las personas naturales residentes o domiciliadas en Chile, cualquiera hubiera sido la ubicación de los bienes y obligaciones que lo integren. Lo anterior, a propósito del cumplimiento de dicho tributo anual, ya que su art. 31 también establecía la obligación de aquellas personas que se ausentaren del país, de declarar y pagar o caucionar, a satisfacción del Director Regional, el impuesto devengado en el año calendario anterior a aquél en que se hubieran ausentado; lo cual, resulta muy interesante, porque a diferencia del art. 103 de la LIR atiende al mero hecho del ausentismo para gatillar el devengo anticipado de los impuestos.

## 2.2 Análisis particular del art. 94 de la Ley n° 15.564

Con la Ley N° 15.564, por primera vez, se regularon las consecuencias derivadas de la pérdida de domicilio o residencia en Chile, para los efectos del Impuesto Global Complementario; tributo que, desde el año 1925, grava a las personas domiciliadas o residentes en Chile, sobre sus rentas de fuente chilena, incluyendo las provenientes de propiedades, explotaciones y profesiones ejercidas o

---

7 Denominación que tenía, desde el 1916, el actual SII, cuyo origen se remonta a la “Administración de los Impuestos sobre Alcoholes”, creada al amparo de la Ley N° 1.515, de 1902.

8 La Ley N° 15.564 modificó la Ley N° 5.427, sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y sustituyó la Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta.

9 Reforma Tributaria por un pacto social por del desarrollo y la justicia social, contenida en el Boletín N° 15170-05 de la Cámara de Diputados del Congreso Nacional.

10 El art. 3° de la Ley N° 17.073, establecía que también estaban afectos los extranjeros que constituyeran domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, pero sólo respecto de la parte de su patrimonio integrado por los bienes situados en Chile y las obligaciones relacionadas con ellos. Este plazo podía ser prorrogado por el Director Regional respectivo.

situadas fuera del territorio nacional<sup>11</sup>. Esta Ley fue, asimismo, la primera en incorporar un concepto formal de “renta”<sup>12</sup> e introducir importantes cambios en la tributación sobre la renta ya que, hasta 1964, regía un impuesto anual establecido en base a impuestos cedulares<sup>13</sup>, representados por seis categorías de rentas, esto es, impuestos establecidos en función de la fuente o actividad productora de renta, desatendiendo la situación particular de sus beneficiarios. A partir de su vigencia, entonces, se fijaron sólo dos categorías de renta: Las Rentas de la Primera Categoría, que comprendían las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, minera y otras<sup>14</sup> y las Rentas de la Segunda Categoría, que comprendían las rentas del trabajo<sup>15</sup>; manteniéndose los impuestos finales (Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional)<sup>16</sup> y el Impuesto a las Ganancias de Capital que, con tasa de 20%, se debía declarar y pagar anualmente, salvo fuere el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente, en cuyo caso quedaban afectas a 1ª categoría y a Global Complementario o Adicional.<sup>17</sup>

La norma contenida en el art. 94 de la Ley N° 15.564, de 1964, tenía el siguiente tenor:

---

11 Art 2°, numeral 9°, D.L. N° 330, de 1925.

12 Art. 2° N° 6 Ley N° 15.564, definía renta como “los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda periódicamente una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación”.

13 Gonzalo Vergara plantea, en su trabajo “Los Sistemas de Imposición a la Renta”, que el nombre “cedular” proviene de la reforma al modelo británico de impuesto a la renta de 1803, introducida por el Primer Ministro Henry Addington, que luego fue seguido por los demás países de Europa.

14 Dichas rentas se gravaban con una tasa de 20%; tasa que se aumentaba en un 50% en el caso de las rentas obtenidas por sociedades anónimas constituidas en Chile.

15 Gravadas, con tasas del 3,5% y 7%, dependiendo si provenían del trabajo dependiente o del ejercicio de profesiones liberales.

16 En general, desde esa fecha, se ha mantenido la estructura de los impuestos a la renta, así como la redacción de sus principales disposiciones, salvo ciertas normas de derecho administrativo que actualmente están contenidas en el Código Tributario, por ejemplo, en lo relativo al secreto de las declaraciones impositivas.

17 Título IV de la Ley N° 15.564 (arts. 49 a 59)

**Art. 94.-** Los contribuyentes que dejaren de estar afectos al Impuesto Global Complementario en razón de que perderán su domicilio y residencia deberán declarar y pagar la parte del impuesto devengado correspondiente al año calendario de que se trate antes de ausentarse del país.

En tal caso, los créditos contra el impuesto, contemplados en los números 1°, 2° y 3° del art. 47 se concederán en forma proporcional al período a que corresponden las rentas declaradas. Asimismo, se aplicarán proporcionalmente los sueldos vitales referidos en el art. 43.

La prescripción de las acciones del Fisco por impuesto se suspende en caso que el contribuyente se ausente del país por el tiempo que dure su ausencia.

Transcurridos quince años no se tomará en cuenta la suspensión del inciso anterior

Analizaremos dicha norma, abordando los siguientes aspectos:

- i. **Requisitos del art. 94 de la Ley N° 15.564:** La ley señalaba que procedía el cumplimiento anticipado de la declaración y pago del Impuesto Global Complementario<sup>18</sup>, cuando los contribuyentes de dicho impuesto perdieran su domicilio o residencia en Chile. Para dichos efectos, aplicaba el concepto de residencia contenido en su art. 2° N° 4, que consideraba como residente solo a las personas naturales que permanecían en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años calendarios consecutivos, y lo dispuesto en su art. 5°, que establecía que la sola ausencia o falta de residencia no era causal que determinara la pérdida de domicilio en Chile, si las personas conservaban negocios, individualmente o a través de sociedades de personas. Como puede apreciarse, a diferencia de la norma actual, bastaba que se mantuvieran uno o más de los negocios en Chile (constituyera o no el asiento principal de los mismos) para que no operara la pérdida del domicilio o residencia para efectos fiscales.

---

18 Conforme el art. 67 N° 3 de la Ley N° 15.564, quedaban sujetos a la obligación de presentar una declaración jurada anual de sus rentas, los contribuyentes del Impuesto Global Complementario siempre que éstas, antes de efectuar cualquier rebaja, no excedieren, en conjunto, de un sueldo vital anual. La declaración referida se presentaba entre el 1° de Enero y el 31 de marzo de cada año, por las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior.

- ii. **Forma de cumplimiento y mecánica de cálculo del impuesto:** Junto con el devengamiento anticipado del Impuesto Global Complementario, por las rentas que formarían parte de la renta bruta de dicho tributo conforme el art. 45<sup>19</sup>, también debían otorgarse los créditos de los N°s 1° a 3 del art. 47 de la misma Ley<sup>20</sup>, en forma proporcional al periodo de las rentas declaradas. A manera de ejemplo, si el contribuyente declaraba rentas afectas hasta el mes de marzo, los créditos referidos se otorgaban solo en una cuarta parte de su valor anual representativo. De la misma forma proporcional, asimismo, se aplicaba la Escala de Tasas del art. 43

---

19Art. 45 de la Ley N° 15.564: “Art. 45.- Para los efectos del presente impuesto, la expresión renta bruta global comprende: 1°- La suma de las rentas imponibles devengadas o percibidas por el contribuyente, de acuerdo con las normas de las categorías anteriores. Se comprenderá también la totalidad de las cantidades distribuidas por las sociedades anónimas, a cualquier título, entre sus accionistas, salvo la distribución de utilidades o fondos acumulados que éstas efectúen en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente; y con excepción, también, en caso de liquidación, de la sociedad respectiva, de las devoluciones de capital reajustado en conformidad a la ley y de las devoluciones de fondos provenientes de ganancias de capital.- 2°- Las rentas exentas de impuesto de categoría en virtud de leyes especiales o sujetas a impuestos sustitutivos, que se encuentren afectas al Impuesto Global Complementario de acuerdo con las leyes respectivas, y las rentas señaladas en los números 1°, 9° y 10° del art. 33 de esta ley. Las rentas que gocen de una rebaja parcial de la tasa del impuesto de categoría, en virtud de leyes especiales, quedarán afectas en su totalidad al Impuesto Global Complementario, salvo que la ley respectiva las exima también de dicho impuesto. En este último caso, dichas rentas se incluirán en la renta bruta global para los efectos de lo dispuesto en el número siguiente.- 3°- Las rentas totalmente exentas de impuesto de categoría o de Impuesto Global Complementario, o de ambos, las rentas parcialmente exentas de dichos impuestos, en la parte que lo estén, y las rentas sujetas a impuestos sustitutivos especiales, no contempladas en los números anteriores.

Las rentas comprendidas en este número, se incluirán en la renta bruta global sólo para los efectos de aplicar la escala progresiva del Impuesto Global Complementario; pero se dará de crédito contra el impuesto que resulte de aplicar la escala mencionada al conjunto de las rentas a que se refiere este art., el impuesto que afectaría a las rentas exentas señaladas en este número si se les aplicara aisladamente la tasa media que, según dicha escala, resulte para el conjunto total de rentas del contribuyente.-La obligación de incluir las rentas exentas en la renta bruta global, no regirá respecto de aquellas rentas que se encuentran exentas del Impuesto Global Complementario en virtud de contratos suscritos por autoridad competente, en conformidad a la ley vigente al momento de la concesión de las franquicias respectivas.”

20 N°s 1 a 3 del art. 47 de la Ley N° 15.564: “Art. 47.- A los contribuyentes afectos a este impuesto se les otorgarán los siguientes créditos contra el impuesto final resultante.- 1°- Todo contribuyente gozará de un crédito igual a un 10% de un sueldo vital anual, a menos que sea jefe de familia, en cuyo caso este crédito será del 15 por ciento de un sueldo vital anual.- 2°- El contribuyente casado, cuyo cónyuge viva a sus expensas, tendrá derecho a un crédito de un 30% de un sueldo vital anual, en reemplazo del crédito señalado en el número anterior.- 3°- El contribuyente que tenga a su cargo personas menores de 21 años o mayores de 60, o que padezcan de cualquier invalidez, física o mental, podrá acreditar un 5% de un sueldo vital anual por cada una de dichas personas, siempre que éstas no obtengan rentas superiores a medio sueldo vital anual (...).-“

de la citada Ley, que establecía tasas y tramos de rentas en base a sueldos vitales<sup>21</sup> anuales, como unidad de indexación.<sup>22</sup>

Cabe hacer presente que la Ley N° 15.564 no contemplaba créditos por las rentas gravadas con los Impuestos de 1ª y 2ª categorías, reconociéndose sólo las rentas percibidas, aunque hubieran sido afectadas por dichos tributos; sin perjuicio de rebajar los impuestos pagados en el año anterior y las contribuciones de bienes raíces, en ciertos casos.

- iii. **Efectos en caso de incumplimiento de la obligación de declarar:** La regulación de la Ley N° 15.564, es casi idéntica a la actual, por lo que frente a la omisión de la presentación de la declaración anticipada del impuesto se configuraba igualmente una causal de suspensión de las facultades fiscalizadoras del SII, así como de la acción de cobro de los impuestos resultantes; salvo en lo referido al tope máximo de suspensión que era de 15 años contados desde la ausencia.

### 3. ACTUAL REGULACIÓN DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

El cumplimiento anticipado del Impuesto Global Complementario está actualmente regulado en el art. 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenido en el art. 1° del D.L. N° 824, de Hacienda, de 1974, manteniéndose sin modificaciones desde su vigencia, el 1° de enero de 1975. Su texto se transcribe a continuación.

---

21 El sueldo vital, antecedente del ingreso mínimo actual, fue discutido en el marco de la Gran Depresión Mundial y la Crisis del Salitre, ya que distintos sectores comenzaron a debatir sobre los efectos de dicha crisis en las condiciones sociales y económicas de la población trabajadora, así como sobre su estado nutricional, formándose en el gobierno de Arturo Alessandri, por Decreto N° 1.009 del 11 de octubre de 1935, una comisión para que estudiara las condiciones de aplicación del salario mínimo y proponer las medidas legales que mejoraran sustancialmente los ingresos de los trabajadores a través del salario familiar; trabajo que culminó con la dictación de la Ley N° 6.020, de 1937. Dicha Ley, en su art. 1°, inciso segundo, señala que “Se entenderá por sueldo vital, para los efectos de esta ley, el necesario para satisfacer las necesidades indispensables para la vida del empleado, alimentación, vestuario y habitación; y también las que requiera su integral subsistencia”.

22 Una unidad de indexación es un mecanismo similar al dinero se usa para asignar un valor a ciertos ítems para transar en una operación de venta o para determinar montos pagaderos en el futuro, por ejemplo, en el caso de la Unidad de Fomento.



**Art. 103.-** Los contribuyentes que dejaren de estar afectos al Impuesto Global Complementario en razón de que perderán su domicilio y residencia deberán declarar y pagar la parte del impuesto devengado correspondiente al año calendario de que se trate antes de ausentarse del país.

En tal caso, los créditos contra el impuesto, contemplados en los números 1° y 2° del art. 56 se concederán en forma proporcional al período a que corresponden las rentas declaradas. Asimismo, se aplicarán proporcionalmente las unidades tributarias referidas en los artículos 52 y 57.

La prescripción de las acciones del Fisco por impuesto se suspende en caso que el contribuyente se ausente del país por el tiempo que dure la ausencia.

Transcurridos diez años no se tomará en cuenta la suspensión del inciso anterior.

Analizaremos la naturaleza jurídica de dicha norma, sus requisitos legales y la mecánica de determinación de los impuestos y créditos proporcionales que resulten procedentes; sin abordar, en razón del objeto del presente estudio, la suspensión de la prescripción.

### **3.1 Naturaleza del art. 103 de la LIR**

El Servicio de Impuestos Internos, en adelante el SII, en la Circular N° 63 de 2021, señala que constituye una norma de control, mediante la cual el contribuyente que prevé que perderá su domicilio y residencia, debe declarar el Impuesto Global Complementario devengado que corresponda.

A nuestro juicio, más que una norma de control, el art. 103 constituye una norma excepcional en materia de administración de los impuestos a la renta: primero, porque excepcionalmente anticipa el devengamiento del Impuesto Global Complementario que, conforme los arts. 54 y 65 N°3 de la LIR, se devenga, declara y paga anualmente, por las rentas obtenidas en el año calendario anterior; segundo, porque excepcionalmente anticipa el plazo de presentación de la declaración del Impuesto Global Complementario que, conforme a arts. 65 y 69 de la misma ley, se declara anualmente, en el mes de abril de cada año; y tercero, en razón de la ubicación, al estar contenida en el Párrafo 5° “Disposiciones varias” del Título V “De la administración del Impuesto”.

## 3.2 Requisitos para la aplicación del art. 103 de la LIR

A partir de su texto actual, diremos que establece los siguientes requisitos:

- i. **Rige sólo para personas naturales que sean contribuyentes del Impuesto Global Complementario.**
- ii. **Los contribuyentes personas naturales deben haber perdido domicilio o residencia en Chile.**
- iii. **Las contribuyentes personas naturales deben haber obtenido rentas afectas a Impuesto Global Complementario, en el mismo año calendario en que se producirá la pérdida de domicilio o residencia.**

### 3.2.1 Primer requisito: Rige sólo para personas naturales que sean contribuyentes del Impuesto Global Complementario

La LIR señala claramente que el cumplimiento anticipado rige sólo para los contribuyentes de Impuesto Global Complementario, sin embargo, debemos precisar que solo las personas naturales que son contribuyentes de dicho impuesto podrán ser sujetos pasivos de la obligación establecida en el art. 103; ya que existen otros contribuyentes (como las comunidades hereditarias y los depósitos de confianza) para los cuales, a nuestro juicio, no es posible invocar la pérdida de domicilio o residencia para los efectos del citado impuesto.<sup>23</sup>

Dada la naturaleza de este tributo, asimismo, se excluyen como sujetos pasivos de esta obligación los contribuyentes personas jurídicas, que se hallen constituido en Chile. Respecto de ellos, adicionalmente, debemos considerar que resulta muy discutible que puedan perder domicilio político en nuestro país, salvo pongan fin a su existencia ficta<sup>24</sup> y constituyan una nueva entidad, al no existir una norma legal que permita la migración tributaria<sup>25</sup>.

---

23 La sucesión quedada al fallecimiento de un causante en Chile se rige por las leyes chilenas. Adicionalmente, el art. 5° LIR señala que el patrimonio hereditario se considera como la continuación de la persona del causante, por lo que no es jurídicamente posible una mutación de su domicilio, aunque todos sus herederos no tengan domicilio en Chile.

24 El domicilio constituye un atributo de la personalidad que, por ficción legal, se les atribuye a las entidades dotadas de existencia jurídica. Para parte de la doctrina, el domicilio fiscal queda supeditado al lugar donde se constituyen, por lo que el domicilio de las personas jurídicas (que fija su sede fiscal) viene dado por su nacionalidad (domicilio político) y no por el domicilio civil, como ocurre con las personas naturales.

25 En una interesante jurisprudencia, contenida en los Oficios N° 876 y 1.385, ambos de 2016, se plantea el caso de una sociedad constituida en un país extranjero, que modifica el domicilio de dicha sociedad a otro Estado (migración tributaria), sin dejar de existir en el proceso migratorio, señalando que no tiene efectos tributarios en Chile en la medida que, de acuerdo a las normas de los respectivos países, la migración corporativa no implique una enajenación de los activos que la sociedad de origen tiene en Chile.

En cuanto a la situación de las personas naturales que desarrollan actividades gravadas con 1ª Categoría, por ejemplo, en el caso del Empresario Individual, nos referiremos a propósito de los comentarios sobre la Circular N° 63 de 2021.

### **3.2.2 Segundo requisito: La pérdida de domicilio o residencia en Chile de contribuyentes personas naturales**

La pérdida de domicilio está regulada en el art. 4° de la LIR, para lo cual debemos considerar adicionalmente el concepto de residencia del art. 8° N° 8 del Código Tributario. De esta manera, la sola ausencia o la falta de residencia no será causal de la pérdida del domicilio en Chile, si el respectivo contribuyente conserva, directa o indirectamente, el asiento principal de sus negocios en Chile.

Por no ser materia de nuestro estudio, no abordaremos la problemática que genera la acreditación de la pérdida de domicilio en Chile, especialmente considerando que ello dependerá del lugar donde se tenga “el asiento principal de los negocios<sup>26</sup>”. Haremos presente, sin embargo, que ello constituye una circunstancia de hecho que deberá ser acreditada en la instancia de fiscalización correspondiente.<sup>27</sup> Por ello, el SII, en su reciente jurisprudencia administrativa<sup>28</sup> y en la Resolución Ex. N° 133, de 2021, hace presente que la declaración de impuestos presentada al amparo del art. 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el certificado de pago ni la declaración jurada respectiva constituyen certificación de la pérdida de domicilio; por lo que, eventualmente, se deberá cumplir la obligación de declarar anualmente sus rentas conforme las reglas generales.

En este mismo orden de ideas si, un contribuyente constituye domicilio en el exterior de acuerdo con las normas del respectivo país, ello tampoco será suficiente para acreditar la pérdida del mismo, ya que la pérdida de residencia (a consecuencia de la fijación de nuevo domicilio) está también comprendida en la actual norma. Tal como lo señala el Oficio N° 1.583 de 2008, a partir del examen de las normas del Código Civil y la LIR, los factores decisivos para la determinación de la pérdida del domicilio son el lugar donde la persona ejerce la actividad de la cual obtiene la mayor parte de sus ingresos y el lugar donde se encuentran radicados sus principales

---

26 Para Leonel Gonzalez y Hugo Contreras, en su obra *Curso Práctico del Impuesto a la Renta*, la expresión “negocios” refiere a actividades desarrolladas en la explotación de establecimientos comerciales, industriales o empresas, excluyendo las actividades exclusivamente rentísticas. A nuestro juicio, la ley no ha establecido una restricción semejante y en ese sentido se ha pronunciado la jurisprudencia administrativa, reiterando el factor decisivo que determina la pérdida de domicilio del contribuyente es “lugar donde se ejerce la actividad de la cual obtiene la mayor parte de sus ingresos y donde se encuentran radicados sus principales intereses.”

27 Oficio SII N° 2306, de 19.08.2016.

28 Oficio N° 2.875, de 2022.

intereses y, por ende, para que un contribuyente pierda su domicilio, no solo debe dejar de tener residencia<sup>29</sup> sino también no debe conservar el asiento principal de sus negocios. Lo anterior, puede provocar conflictos de competencia entre los Estados, para efectos ejercer la potestad de cobro de impuestos, y por ello, en los Convenios para Evitar la Doble Tributación, se contemplan normas para resolver las cuestiones de residencia (las llamadas Tie-breaker rules).<sup>30</sup>

A partir de las instrucciones de la Circular N° 63 de 2021, por otra parte, el mecanismo de declaración anticipada podrá también ser utilizado por quienes estimen que perderán domicilio en el futuro. Diremos que ello le otorga un marcado carácter provisional o transitorio a la declaración de renta que presente el contribuyente para dichos efectos.

Finalmente, no debemos olvidar que el art. 103 también se aplica a quienes sólo pueden perder la residencia chilena, esto es, personas naturales que cumplieron los requisitos de permanencia calificada<sup>31</sup> y que nunca llegarán a ser domiciliadas en Chile. Para ellos, la sola pérdida de la residencia dará lugar al nacimiento de la obligación de declaración anticipada del Impuesto Global Complementario.

### **3.2.3 Tercer requisito: La obtención de rentas afectas a Impuesto Global Complementario en el mismo año calendario en que se producirá la pérdida de domicilio o residencia**

Destacaremos, en primer lugar, que el periodo de obtención de las rentas que fija el legislador se restringe al “ mismo año calendario” de la pérdida respectiva; lo cual, conforme el art. 2° N° 7 de la LIR, implicará que la obtención de rentas comprenderá el periodo de doce meses que termina el 31 de diciembre, desde el 1° de enero hasta el 31 de diciembre de cada año. Precisaremos, sin embargo, el enunciado anterior diciendo que las rentas deberán ser obtenidas entre el 1° de enero y la fecha de la ausencia del contribuyente del país, siempre que esta última se produzca antes de las 24 horas del 31 de diciembre del respectivo año calendario. Así, si un contribuyente obtuvo rentas en el mes de noviembre del año 2022 y declara haber perdido domicilio a partir de enero del

---

29 El Servicio de Impuestos, en varios oficios, se ha referido a la residencia para efectos tributarios, como residencia calificada cuando se cumplen los requisitos temporales de permanencia del art. 8 N° 8° del CT.

30 El SII, mediante Oficio N° 2.038 de 2022, para efectos de la calificación de residencia de una trabajadora chilena que presta servicios en Ecuador, señala que ello se soluciona mediante la norma de desempate contenida en el mismo Convenio vigente.

31 Aquellos que permanezcan en Chile, interrumpidamente o no, por periodo o periodos que excedan de más de 183 días, dentro del lapso de 12 meses, conforme el art. 8° N° 8 del Código Tributario.

año siguiente, necesariamente debe presentar su declaración anual conforme las reglas generales<sup>32</sup>.

En segundo lugar, la circunstancia de que el contribuyente obtenga rentas afectas a Impuesto Global Complementario implica analizar las rentas que quedan afectas al mencionado tributo, conforme el art. 54 de dicha Ley (Renta Bruta Global) y demás normas aplicables. Nótese que, para los efectos de este estudio, se habla de rentas “obtenidas” precisamente para destacar que dentro de la renta bruta global no se comprenden sólo rentas percibidas, sino también devengadas. A nuestro juicio, frente al silencio de las instrucciones del Servicio, diremos que la expresión “declarar y pagar la parte del impuesto devengado” que utiliza el art. 103 implica gravar anticipadamente ciertas rentas, sobre base percibida o devengada, en la forma establecida en el art. 54 o en otras disposiciones legales, según el tipo de renta de que se trate y sólo si admiten su devengamiento anticipado al tiempo de ocurrir la ausencia del contribuyente.

Hechas estas prevenciones, las rentas que integrarán la renta bruta global serán las siguientes:

- i. **Rentas del art. 54 N° 1:** Comprendiendo la totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente, a cualquier título, desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, conforme los arts. 14 y en el N° 7° del art. 17 de la LIR. El siguiente cuadro detalla, a título de ejemplo, otras rentas mencionadas en dicho numeral, con indicación si -a nuestro juicio - deben incluirse para el devengo anticipado del mencionado tributo, según puedan ser determinadas al tiempo de la ausencia del contribuyente.

---

32 Veremos que la Resolución Ex. SII N° 133 de 2021, en el segundo párrafo su Resolutivo 3°, se refiere a dicho evento, al disponer que el procedimiento para dar aviso de pérdida de domicilio y residencia y cumplir con la obligación del art. 103 LIR, es sin perjuicio de la declaración de Impuesto a la Renta del año comercial anterior a aquel en que se ausente del país.

<b>Tipo de renta clasificada N° 1 art. 54 LIR</b>	<b>Inclusión para efectos del art. 103 LIR</b>
Cantidades indicadas en los literales i) a iv) del inc. 3° del Art. 21 LIR	No <sup>33</sup>
Rentas del N° 8 letra D del Art. 14	No <sup>34</sup>
Rentas o cantidades percibidas desde empresas o sociedades constituidas en el extranjero	Sí <sup>35</sup>
Rentas del Art. 41 G	No <sup>36</sup>
Rentas de los Arts. 70 y 71 LIR	Sí, si se consideran clasificadas en el art. 42 N° 2 LIR <sup>37</sup>
Todas las rentas afectas al IGC no expresamente señaladas.	Sí <sup>38</sup>
Rentas obtenidas del Art. 20 N° 2 y Art. 17 N° 8 LIR	No <sup>39</sup>

33 El Impuesto único del Art. 21 LIR, se determina, declara y paga anualmente, por las rentas del año calendario anterior, conforme los arts. 65 N° 1 y 60 del mismo texto legal. Un criterio conservador, sin embargo, podría llevar a incluirlas para efectos de la declaración anticipada, ya que el contribuyente podría anticipar su situación tributaria. A nuestro juicio, la naturaleza anual del tributo prima sobre dichas consideraciones.

34 Conforme el literal iv de la letra a) del N° 8 del art. 14 Letra D LIR, en relación con la letra f) del inciso 2° de la misma letra D, la base imponible del Régimen de Transparencia Tributaria se determina sumando los ingresos percibidos en el ejercicio, descontando los gastos o egresos pagados, para luego gravarse con los impuestos finales en el mismo ejercicio que se determine aquella.

35 Art. 12 LIR sobre cómputo de rentas de fuente extranjera.

36 Conforme el art. 41 G, letra D, N° 2, se aplican las reglas de determinación de la base imponible de 1ª categoría y se agregan a la Renta Líquida, al final del ejercicio.

37 Conforme los arts. 70 inc. 2° y 71 LIR, en relación al art. 43 N° 2, dichas rentas se gravan atendiendo la actividad principal del contribuyente; en este caso, la actividad debe estar clasificada en el art. 42 N° 2 del mismo cuerpo y tributa en base a percibida.

38 Dependerá del régimen de cada renta, como en el caso de las rentas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría, conforme el art. 42 N° 2 LIR, que solo las afecta con IGC cuando sea percibidas.

39 A nuestro juicio no se incluyen porque el mismo art. 54, N° 1°, señala en su párrafo 4°, que estas rentas pueden compensarse con las pérdidas que se hayan derivado en el mismo tipo de inversiones durante “el año calendario”; lo que obliga a considerar, para dichos efectos, las pérdidas resultantes de todo el periodo. Será, en consecuencia, facultativo del contribuyente declarar estas rentas, a sabiendas que no podrá compensarlas con las pérdidas que -por el mismo concepto- haya sufrido; siendo, por ende, su declaración no obligatoria.

A propósito de las rentas de este numeral, debemos recordar que los retiros y dividendos sujetos a los regímenes del art. 14, letras A y D, no definen su situación tributaria sino hasta el cierre del respectivo ejercicio comercial y por ende, deberán ser reconocidos sobre base neta percibida, sin considerar incremento alguno por concepto de crédito por el impuesto de 1ª categoría que les haya afectado, en los casos que tengan derecho al mismo<sup>40</sup>; lo que implicará que si el contribuyente quiere aprovechar dichos créditos deberá reliquidar en la oportunidad correspondiente, de la misma forma instruida por el SII en caso de no cumplirse la pérdida de domicilio o residencia al momento de su salida del país. Si los retiros o dividendos tuvieran su situación tributaria cumplida<sup>41</sup>, a nuestro juicio, ello haría obligatorio su reconocimiento junto al incremento respectivo.

- ii. **Rentas del art. 54 N° 2:** Las rentas exentas del impuesto de categoría o sujetas a impuestos sustitutos, que se encuentren afectas al Impuesto Global Complementario de acuerdo con las leyes respectivas.
- iii. **Rentas del art. 54 N° 3:** Las rentas, total o parcialmente, exentas de Impuesto Global Complementario, las rentas sujetas a impuestos sustitutos especiales y las rentas referidas en el N° 1 del art. 42.

Por las razones que veremos a propósito del apartado siguiente, la reajustabilidad de estas rentas se sujetará a las reglas generales en materia de determinación de la base imponible del Impuesto Global Complementario.

### 3.3 Forma de cumplimiento y mecánica de cálculo del impuesto

El actual 103 no es una norma extensa y no contiene mayores precisiones relativas al cálculo y/o determinación anticipada del Impuesto Global Complementario, manteniéndose prácticamente en los mismos términos que en la Ley N° 15.564. Imparte, sin embargo, las siguientes reglas especiales, a saber:

---

40 Según el orden de imputación de los respectivos registros empresariales que fija el art. 14 LIR.

41 Son las siguientes: a) Rentas acogidas al Impuesto Sustitutivo al FUT, denominado también ISFUT; b) La cantidad gravada con la tasa opcional de 20% sobre la diferencia de Capital Propio Tributario; c) Los retiros y dividendos percibidos que fueron calificados como desproporcionados y gravados conforme al N° 9 de la letra A del art. 14 LIR.

- i. La orden de conceder en forma proporcional, al periodo que corresponden las rentas declaradas, los créditos de los N° 1<sup>42</sup> y 2 del art. 56 de la LIR:** Por tanto, diremos que actualmente, el legislador sólo permite la imputación del crédito proporcional por rentas exentas del Impuesto Global Complementario en la forma establecida en el art. 54 N° 3 del mismo cuerpo legal.
- ii. La orden de aplicar proporcionalmente la Escala de Tasas del Impuesto Global Complementario contemplada en el art. 52 de la LIR,** que establece tasas y tramos de rentas fijados en base a Unidades Tributarias Anuales, como unidad de indexación.
- iii. La orden de aplicar proporcionalmente las exenciones del Impuesto Global Complementario contempladas en el art. 57 del mismo cuerpo legal,** comprendiendo las rentas del N° 2 del art. 20 de la LIR, cuando no excedan de 20 Unidades Tributarias Mensuales (UTM); las rentas provenientes del mayor valor de enajenación de acciones o derechos sociales; el mayor valor en el rescate de Fondos Mutuos (en la parte que no exceda de 30 UTM); y las rentas exentas en virtud de leyes especiales.

Salvo estas normas especiales, la determinación y cálculo del Impuesto Global Complementario, incluyendo las rebajas y créditos, se rige por las normas generales establecidas en el Título III de la LIR. Como vimos anteriormente, sin embargo, aunque el legislador no lo haya contemplado expresamente, ciertas rentas no podrán ser parte de la renta bruta global anticipada; como, por ejemplo, en el caso de las cantidades afectas al impuesto del inc. 3° del art. 21 de la LIR, dado que no admiten su determinación o valoración sino hasta el cierre del ejercicio.

En este mismo orden de ideas, en cuanto al sentido que debe darse al inciso 2° de la norma citada, en cuanto alude actualmente sólo a la imputación proporcional del crédito del N° 2 del art. 56 de la LIR, en lo referido a los demás créditos procedentes, debemos precisar lo siguiente:

- Que, dada la ausencia de una norma especial de proporcionalidad, todos los demás créditos contra el Impuesto Global Complementario (como en el caso del Crédito por Impuesto Único de Segunda Categoría) se imputan íntegramente;
- Que, dependiendo de las normas especiales que los rijan, la imputación de los créditos contra el Impuesto Global Complementario dependerá de

---

42 El N° 1 del art. 56, establecía un crédito igual a un 10% de una UTA. Fue derogado por la Ley N° 19.753.-



la posibilidad de su determinación anticipada. Así ocurrirá, por ejemplo, con el Crédito de 1ª categoría asociados a retiros o dividendos sujetos a los regímenes de las letras A y D del art. 14 de la LIR, cuya situación tributaria no se definirá sino hasta el cierre del respectivo ejercicio.

#### 4. CASO PRÁCTICO

A partir de lo señalado en los apartados anteriores, veremos cómo funciona el mecanismo de determinación anticipada de IGC, en el caso de un contribuyente que informa su pérdida de domicilio en el año 2022 y que, en dicho año comercial, obtuvo rentas gravadas por concepto de honorarios, respecto de las cuales se efectuó la correspondiente retención, así como retiros y dividendos en razón de su participación societaria. Este contribuyente, asimismo, hace el uso de la rebaja íntegra de los intereses conforme el art. 55 Bis de la LIR.

Se incluye tabla con variación del IPC correspondiente al año comercial 2022.

##### 4.1 Antecedentes

CASO PRÁCTICO			
<b>ANTECEDENTES:</b>			
1	Doña Petronila Moreno H, profesional independiente, de acuerdo con el artículo 103 de la LIR proporciona la siguiente información relacionada con sus rentas obtenidas durante el año comercial 2022, para efectos de cumplir con las obligaciones tributarias que le afectan. Para dichos fines informa que perdió su domicilio y residencia en Chile con fecha 30 de junio de 2022.		
2	Dividendo en calidad de accionista de S.A. chilena, percibido con fecha 13 de marzo de 2022. • Monto sin calificación tributaria actualizado al 30.06.2022.....	10.500.000 1,045	10.972.500
3	Retiro en calidad de socio de sociedad de personas chilena, percibido con fecha 23 de abril de 2022. • Monto sin calificación tributaria actualizado al 30.06.2022.....	8.520.000 1,026	8.741.520
4	Durante el ejercicio percibió honorarios de acuerdo con el siguiente detalle: • 31.01.2022 honorario brutos..... • 28.02.2022 honorario brutos..... • 31.03.2022 honorario brutos..... • 30.04.2022 honorario brutos..... • 31.05.2022 honorario brutos..... • 30.06.2022 honorario brutos..... Total honorarios actualizados al 30.06.2022.....	200.000 1,061 600.000 1,048 400.000 1,045 350.000 1,026 810.000 1,012 700.000 1,000	212.200 628.800 418.000 359.100 819.720 700.000 3.137.820
5	Durante el ejercicio a la contribuyente le efectuaron las siguientes retenciones sobre sus honorarios: • 31.01.2022 retenciones soportadas..... • 28.02.2022 retenciones soportadas..... • 31.03.2022 retenciones soportadas..... • 30.04.2022 retenciones soportadas..... • 31.05.2022 retenciones soportadas..... • 30.06.2022 retenciones soportadas..... Total retenciones sobre honorarios actualizadas, al 30.06.2022.....	24.500 1,061 73.500 1,048 49.000 1,045 42.875 1,026 99.225 1,012 85.750 1,000	25.995 77.028 51.205 43.990 100.416 85.750 384.384
6	De acuerdo con comprobante de pago cuota de crédito hipotecario se proporciona la siguiente información: • 05.01.2022 intereses pagados..... • 06.02.2022 intereses pagados..... • 05.03.2022 intereses pagados..... • 05.04.2022 intereses pagados..... • 07.05.2022 intereses pagados..... • 05.06.2022 intereses pagados..... Total intereses pagados y actualizados al 30.06.2022.....	414.142 1,061 415.948 1,048 419.280 1,045 419.248 1,026 424.975 1,012 429.570 1,000	414.142 415.948 419.280 419.248 424.975 429.570 2.523.163
7	Valor UTA mes de junio 2022.....		690.684

IPC 2022												
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
<b>C.I</b>	0.8	2.0	2.3	4.2	5.6	6.9	7.9	9.4	10.7	11.7	12.2	13.3
<b>Ene</b>		1.2	1.5	3.4	4.8	6.1	7.1	8.5	9.9	10.8	11.4	12.5
<b>Feb</b>			0.3	2.2	3.6	4.8	5.8	7.2	8.6	9.5	10.1	11.1
<b>Mar</b>				1.9	3.3	4.5	5.5	6.9	8.2	9.2	9.7	10.8
<b>Abr</b>					1.4	2.6	3.6	5.0	6.3	7.2	7.7	8.8
<b>May</b>						1.2	2.1	3.5	4.8	5.7	6.3	7.3
<b>Jun</b>							0.9	2.3	3.6	4.4	5.0	6.0
<b>Jul</b>								1.4	2.6	3.5	4.0	5.0
<b>Ago</b>									1.2	2.1	2.6	3.6
<b>Sep</b>										0.9	1.4	2.4
<b>Oct</b>											0.5	1.5
<b>Nov</b>												1.0
<b>Dic</b>												0.0

## 4.2. Determinación del Impuesto Global Complementario

Las secciones I, II y III presentan la Escala de Tasas del Impuesto Global Complementario contemplada en el art. 52 de la LIR, en UTM, UTA; así como su cálculo proporcional considerando el tiempo en que el contribuyente perdió domicilio en Chile (hasta el 30 de junio de 2022).

### Determinación tabla IGC proporcional

#### I. Tabla IGC artículo 52 de la LIR

1	0	13.5	0	0
2	13.5	30	4%	0.54
3	30	50	8%	1.74
4	50	70	13.5%	4.49
5	70	90	23%	11.14
6	90	120	30.4%	17.8
7	120	310	35%	23.32
8	310	más	40%	38.82

#### II. Tabla en UTA 690,684

1	0.00	9,324,234.00	0	0.00
2	9,324,234.00	20,720,520.00	4%	372,969.36
3	20,720,520.00	34,534,200.00	8%	1,201,790.16
4	34,534,200.00	48,347,880.00	13.50%	3,101,171.16
5	48,347,880.00	62,161,560.00	23%	7,694,219.76
6	62,161,560.00	82,882,080.00	30.40%	12,294,175.20
7	82,882,080.00	214,112,040.00	35%	16,106,750.88
8	214,112,040.00	más	40%	26,812,352.88

#### III. Tabla IGC UTA proporcional a 6 meses

UTA junio 2022	690,684	12
UTA junio prop.	345,342	6

1	0.00	4,662,117.00	0	0.00
2	4,662,117.00	10,360,260.00	4%	186,484.68
3	10,360,260.00	17,267,100.00	8%	600,895.08
4	17,267,100.00	24,173,940.00	13.50%	1,550,585.58
5	24,173,940.00	31,080,780.00	23%	3,847,109.88
6	31,080,780.00	41,441,040.00	30.40%	6,147,087.60
7	41,441,040.00	107,056,020.00	35%	8,053,375.44
8	107,056,020.00	más	40%	13,406,176.44

### 4.3. Desarrollo

El contribuyente, como se muestra en el cuadro siguiente, registra un resultado al 30.06.2022 de \$682.320.- que deberá incluir en su declaración anticipada del Impuesto Global Complementario, al 30 de junio de 2022.

Nótese que tanto los retiros, como los dividendos percibidos, no llevan ningún incremento por Crédito del Impuesto de 1ª categoría, y que la rebaja de los gastos presuntos no requiere de cálculo de proporcionalidad. Asimismo, en el caso de la rebaja de intereses por crédito hipotecario tampoco se aplica proporcionalidad alguna, limitándose a respetar los topes del inc. 2º del art. 55 bis de la LIR.

Declaración anual de impuesto (artículo 103 de la LIR)				
(+)	Retiros afectos percibidos, reajustados.....			8,741,520
(+)	Dividendos afectos percibidos, reajustados.....			10,972,500
(+)	Honorarios percibidos, reajustados.....	3,137,820		
	Gastos presuntos (30% ingresos brutos con tope de 15 UTA).....	-941,346		2,196,474
(+)	Incremento por IDPC asociados dividendos percibidos.....			0
(+)	Incremento por IDPC asociados retiros percibidos.....			0
(=)	<b>Renta bruta en pesos.....</b>			<b>21,910,494</b>
	Valor UTA (junio 2022).....		690,684	
	Renta bruta en UTA.....		31.72	
	Intereses pagados por crédito con garantía hipotecaria reajustados.....		2,523,163	
	Tope rebaja intereses anual.....	690,684	8	5,525,472
(-)	Rebaja por pago de intereses hipotecarios (artículo 55 bis).....			-2,523,163
(=)	<b>Base imponible afecta a impuesto global complementario.....</b>			<b>19,387,331</b>
(+)	Impuesto global complementario según tabla.....	19,387,331	13.5%	-1,550,585.58
(+)	Débito fiscal por restitución del crédito por IDPC.....	0	35%	0
(-)	Crédito por IDPC asociado a dividendos afectos percibidos, con restitución.....			0
(-)	Crédito por IDPC asociado a retiros afectos percibidos, sin restitución.....			0
(-)	Retenciones de honorarios reajustada.....			-384,384
(=)	<b>Resultado declaración de impuestos determinada al 30.06.2022.....</b>			<b>682,320</b>

*Nota: En el mes de abril del año siguiente, el contribuyente podrá rectificar su declaración anual de impuestos con base a la certificación de la situación tributaria definitiva de los dividendos y retiros percibidos, los cuales pueden corresponder a rentas afectas, exentas, ingreso no renta o rentas con tributación cumplida. Además, podrían tener derecho a crédito por IDPC con distintas características tributarias.*

## 5. ANÁLISIS DE LA NUEVA REGULACIÓN ADMINISTRATIVA DEL ART. 103 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

El SII, antes de las instrucciones que veremos a continuación, no había fijado un procedimiento para el cumplimiento del art. 103, salvo en el Oficio N° 1278, de 2021, en el que indicó que debía presentarse el formulario 22 de declaración de impuestos anuales a la renta en la unidad de este Servicio correspondiente al domicilio que se tenía al momento de la pérdida de domicilio y residencia en Chile.

### 5.1 Instrucciones de la Circular N° 63 de 2021.

El SII, en la parte II, punto 3.3, de la citada Circular, instruye que la pérdida de la residencia y domicilio genera la obligación de cumplir con la tributación que corresponda (Impuesto Global Complementario o Impuesto Único de Segunda Categoría), respecto de todas aquellas rentas (chilenas o extranjeras) obtenidas

hasta la fecha, debiendo el contribuyente realizar su declaración anual al año siguiente, si corresponde. Esto se complementa con lo señalado en el punto 2.4 de la misma instrucción, en el que se expone que la intención de perder domicilio o residencia debe acreditarse con los antecedentes probatorios respectivos, que serán ponderados por el Director Regional, el Director de Grandes Contribuyentes y el Subdirector de Fiscalización, respectivamente; destacando que será “particularmente considerada” la declaración jurada voluntaria en la que se manifieste expresamente su voluntad de dejar de tener domicilio en Chile y que no se tiene intenciones de volver a ser domiciliado en el país; debiendo -aquella- ser acompañada al borrador de Formulario 22.

Recordemos que las rentas obtenidas por personas naturales que se clasifican en Segunda Categoría se gravan con el Impuesto Único de Segunda Categoría, cuando se trata de rentas del trabajo dependiente<sup>43</sup>, y con el Impuesto Global Complementario, cuando se trata de rentas del trabajo independiente<sup>44</sup>; debiendo, las primeras, declararse en el formulario Anual de Renta solo si concurren otras circunstancias<sup>45</sup> que obligan a su Reliquidación. Hecha esta prevención, resulta interesante destacar que las instrucciones del SII, al mencionar la tributación que corresponde a cada tipo de renta que obtiene una persona natural, omite referirse a rentas que solo indirectamente tributan con los impuestos finales; cual es el caso de las rentas obtenidas por el Empresario Individual y que, como bien sabemos, tributa con el Impuesto de Primera Categoría. ¿Cuál será el tratamiento de estas rentas? ¿Implicará la pérdida de domicilio o residencia fiscal del empresario individual, el anticipo de las rentas a nivel del impuesto de 1ª Categoría?

La respuesta de las interrogantes del párrafo anterior, requiere tener presente recordar que el Empresario Individual “es una entidad integrada por el capital, dedicada a actividades industriales, mercantiles, y no está organizada como una persona jurídica, sino que se encuentra formada por una sola persona natural, es decir, se trata de una empresa individual, empresa unipersonal”<sup>46</sup> y por ende, si la pérdida de residencia o domicilio en Chile del empresario individual implica el cese efectivo de su actividad empresarial, deberemos aplicar con preferencia las normas que regulan el término de giro. En efecto, dado el régimen de 1ª categoría a que se sujeta el empresario individual, frente a hechos que generen el término de giro o

---

43 N° 1 del art. 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

44 N° 2 del art. 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

45 Como cuando los contribuyentes afectos al Impuesto único de Segunda Categoría tuvieron más de un empleador o quieran acceder a un beneficio o crédito tributario como la rebaja de intereses por dividendos hipotecarios.

46 <https://www.sii.cl/destacados/educacion/siieduca/aprende-con-nosotros/contribuyentes-de-tipo-empresario-individual.html>

el cese de sus actividades, al tenor del art. 69 del Código Tributario, éste deberá cumplir la obligación de dar aviso de término de giro, en la forma y en el plazo que la misma indica<sup>47</sup>, tributando en la forma establecida en el art. 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dependiendo del régimen tributario al que se hayan acogido<sup>48</sup>.

Quizá al lector le pueda parecer extraño que el empresario individual, aun cuando no da origen a una persona jurídica distinta (y que no cuenta con un patrimonio distinto del patrimonio personal de su titular) no deba dar cumplimiento al art. 103. Ello se explica porque ha sido el propio legislador quien le reconoció su calidad de contribuyente de 1ª Categoría y con ello, implícitamente, la posibilidad de contar con un patrimonio separado para efectos tributarios, tributando como si fueran dos entidades distintas. A mayor abundamiento, la Ley N° 21.210, precisamente modificó el art. 68 del Código Tributario, en lo relativo al aviso de inicio de actividad, fijando la obligación de comunicar los activos relevantes del empresario individual que se incorporan al giro de su empresa.

A continuación, el Servicio señala que el art. 103 es una norma que no determina –por sí sola- la pérdida de domicilio o residencia y que el contribuyente que prevé dicha situación debe declarar el Impuesto Global Complementario que corresponda; facultándolo para reliquidarlo, al año tributario siguiente, si fuere procedente. Precisa, acto seguido, que esta “reliquidación” procede sólo si el contribuyente no ha perdido residencia o domicilio en Chile o si obtuviera rentas durante el periodo que falte para que se genere la pérdida de residencia, una vez que se ausente del país. Como se aprecia, la autoridad fiscal aborda dos situaciones diversas: la primera, un contribuyente que efectivamente ha perdido su domicilio o residencia a la fecha de su ausencia del país; y la segunda, un contribuyente que “prevé” que su pérdida de domicilio o residencia es inevitable y, por lo mismo, decide dar cumplimiento voluntario (y anticipado) a sus obligaciones tributarias, pero que nunca llega a perder domicilio o residencia en la fecha preliminarmente declarada. Precisamente, en la segunda de estas situaciones, es que puede producirse la reliquidación a que alude dicho Servicio, ya que “el contribuyente previsor”, puede enfrentarse a los siguientes dos escenarios:

- i. Que pierda efectivamente su domicilio y residencia en Chile, ratificándose con ello la procedencia del mencionado mecanismo y la correcta la tributación de las rentas respectivas; y

---

47 A partir de la Ley N° 21.210, dicha obligación accesoria se cumple través de la carpeta tributaria electrónica del contribuyente.

48 Si se da aviso de término de giro, con posterioridad a la pérdida de domicilio o residencia, a nuestro juicio, la tributación final que deberá darse a las rentas provenientes de su actividad como empresario individual será la correspondiente a su condición de contribuyente no domiciliado ni residente en Chile; esto es, quedará afecto al Impuesto Adicional.

- ii. Que, por cualquier hecho ulterior, no pierda su condición de domiciliado o residente en Chile, teniendo la posibilidad de “reliquidar” el impuesto en la forma y oportunidad correspondiente.

A nuestro juicio, la voz “reliquidación” utilizada por las instrucciones debe ser entendida en el sentido de que el contribuyente debe cumplir sus obligaciones tributarias conforme a las reglas generales, esto es, presentar su declaración anual de impuestos en el plazo del art. 69 de la LIR; oportunidad en que podrá abonar las sumas que – a título de impuestos – enteró en arcas fiscales. No puede ser entendido de otra manera, porque la falta de cumplimiento del presupuesto básico de esta norma no pudo tener el efecto de extinguir, ni siquiera parcialmente, las obligaciones tributarias en la forma que establece la ley.

Destacamos que establecer una norma de control en los mencionados términos, hace inmediatamente surgir la idea de que estaríamos en presencia de un mecanismo de cumplimiento anticipado de obligaciones tributarias sujeto a condición suspensiva; esto es, condicionado a que, efectivamente, el contribuyente que efectúa en forma anticipada su declaración de impuestos pierda su domicilio o residencia. La propia Circular N° 63 parece confirmar aquello, en el ejemplo contenido en la parte final del punto 3.3, al indicar que el contribuyente debe incluir en la declaración anual de impuesto a la renta, no solo sus rentas de fuente chilena, sino también las rentas de fuente extranjera que haya percibido por regla general, en el mismo periodo anual.

En cuanto a la situación tributaria de las sumas enteradas por el contribuyente que, de buena fe<sup>49</sup>, declaró en la forma y oportunidad señalada por el art. 103 y que no llega a cumplir con el requisito de la pérdida de domicilio o residencia, a nuestro juicio, éstas corresponderían a sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente, a título de impuestos, en los términos que señala el art. 126 N° 2 del Código Tributario y por ende, para dar cumplimiento a lo prevenido en la Circular N° 63, en relación a la reliquidación mencionada, se debería previamente aplicar el art. 51 del mismo cuerpo legal; debiendo emitirse una resolución que declare la imputación de dichas sumas a título de pagos provisionales, al no ejercerse el derecho a devolución de las mismas.

Por aplicación de los principios que rigen la actividad administrativa contenidos en la Ley N° 18.575, sobre Bases de los Órganos de la Administración del Estado y reiterados en la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, en especial los Principios de Eficiencia y Eficacia del Estado y el Principio de No Formalización, asimismo, podría estimarse que la presentación

---

49 Dado el derecho del contribuyente que se presume que actúa de buena fe, al tenor de lo dispuesto en el art. 8° Bis N° 19, reemplazado por el art. 1° N°3° de la Ley N° 21.210.

de la declaración anual de impuestos a la renta, en el mes de abril del año tributario correspondiente, incluyendo dichas sumas como pagos provisionales mensuales<sup>50</sup>, constituye una petición en los términos antes expuestos que habilitaría a la autoridad administrativa para emitir la resolución correspondiente y autorizar la declaración de renta correspondiente. Cabe preguntarse, finalmente, si le asiste al contribuyente, en los casos antes mencionados, la posibilidad de ejercer el derecho establecido en el art. 126 del Código Tributario, esto es, solicitar la devolución de las sumas enteradas conforme al numeral 2° de dicha norma; a lo cual, debemos inclinarnos en el sentido afirmativo, dado que no existe ninguna limitación legal a su respecto.

## **5.2 Instrucciones de la Resolución Ex. N° 133 de 2021**

Esta resolución, en concordancia con la Circular N° 63 del 2021, imparte instrucciones operativas sobre el procedimiento para el aviso de pérdida de domicilio y residencia en Chile y el cumplimiento de la obligación establecida en el art. 103 de la Ley sobre impuesto a la Renta.

### **5.2.1. Procedimiento para dar cumplimiento a la obligación del art. 103 LIR**

Conforme el Resolutivo 1° de esta instrucción, el procedimiento para cumplir con la obligación de declarar el impuesto se inicia mediante la presentación de una petición administrativa a través del sitio web del SII, [www.sii.cl](http://www.sii.cl), en el sitio personal del contribuyente<sup>51</sup> (Misii), menú Peticiones Administrativas y otras solicitudes; debiendo indicarse en el formulario electrónico que se despliega como materia la “Pérdida de Domicilio y Residencia Art. 103, D.L 824”. Recordemos que una petición administrativa comprende “todas aquellas solicitudes o comunicaciones de los contribuyentes o mandatarios, que requieren por parte del SII una respuesta o acción”<sup>52</sup> y por ello, es lógico que sea considerada como el canal natural de comunicación entre los contribuyentes y el SII en las materias que sean de su interés; en este caso, la de comunicar su intención de cumplir con la obligación del art. 103 de la LIR.

Conforme a la resolución en comento, la petición administrativa debe contener y/o adjuntar los antecedentes que se detallan en el siguiente cuadro.

---

50 Lo mas probable es que ello genere una observación a la declaración, en el marco de la Operación Renta respectiva; oportunidad en que el contribuyente deberá acreditar las circunstancias pertinentes.

51 Al que se accede previa autenticación, a través de la Clave única o la clave tributaria.

52 Fuente: Preguntas Frecuentes, página del SII, [www.sii.cl](http://www.sii.cl)



Antecedentes/Documentos mínimos	Resolución Ex. N° 133 de 2021
Borrador de la propuesta de formulario 22, por el año tributario respectivo, con la determinación del impuesto proporcional.	Resolutivo 1°
Documentos que respalden el nuevo domicilio del contribuyente en el país extranjero.	Resolutivo 1°
Designación de administrador, representante o mandatario (en caso no esté enrolado para ser notificado por correo electrónico)	Resolutivo 1°
Opcionalmente: Carta explicativa que fundamenta la presentación, declarando bajo juramento en forma expresa su voluntad de dejar de tener domicilio en Chile, y que no tiene intenciones de volver a ser domiciliado en el país.	Resolutivo 2°

Aunque no se señale en dichas instrucciones, en conformidad a la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos y los derechos de los contribuyentes consagrados en el art. 8° bis del Código Tributario, el SII deberá adoptar los actos de instrucción pertinentes, así como informar sobre el estado de tramitación y el funcionario a cargo de su tramitación y, lo que es más importante, comunicar el resultado de su decisión, conforme las reglas generales. En lo que se refiere al plazo de tramitación de este procedimiento, a falta de norma especial o de instrucción administrativa<sup>53</sup>, debieran ser aplicables las normas supletorias de la citada Ley N° 19.880, especialmente los arts. 24, 26 y 27, por lo que la decisión fundada que le ponga término al procedimiento, esto es, la resolución respectiva, deberá ser emitida en un plazo máximo de veinte días, contados desde la certificación correspondiente (ampliable hasta por 10 días adicionales); no pudiendo, extenderse su tramitación más allá de 6 meses, salvo caso fortuito o fuerza mayor.

Agrega, la segunda parte del Resolutivo 1°, que si los contribuyentes no han dado su autorización para ser notificados por correo electrónico, deben designar un administrador o mandatario con poder suficiente para efectuar las declaraciones y gestiones que sean necesarias; entendiéndose, que éste ha sido habilitado para

53 Recordemos que, a la fecha, no se dicta la resolución a que se refiere el art. 8° Bis N° 4, letra a), del Código Tributario que dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas.

ser notificado a su nombre, mientras no haya constancia de la extinción del título de representación, conforme el art. 9° del Código Tributario.

Como se expuso, por aplicación de las reglas generales, la decisión definitiva sobre la solicitud del contribuyente deberá estar contenida en una resolución fundada dictada por el Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o por el Subdirector de Fiscalización, en su caso, y ser notificada dentro de los cinco días siguientes a su emisión; pudiendo ser su resultado:

- i. **Positivo:** Cuando se acoja la propuesta de declaración anticipada del contribuyente, se ordene su procesamiento y se disponga la emisión del giro<sup>54</sup> de los impuestos respectivos; los cuales deberán enterarse en arcas fiscales antes de la ausencia del país, otorgándose la correspondiente certificación una vez efectuado su pago; o
- ii. **Negativo:** Cuando se rechace la petición del contribuyente, por carecer de antecedentes de respaldo o no cumplir los requisitos, en cuyo caso se deberá dar cumplimiento a la obligación de declarar sus impuestos anuales a la renta conforme a las reglas generales.

Aunque las instrucciones del Servicio no se refieran a la impugnación, sea que se acoja parcialmente la propuesta del contribuyente o bien, se rechace íntegramente, el acto administrativo respectivo será impugnabile conforme a las reglas generales; debiendo, el interesado decidir -dentro de la actual gama de recursos judiciales o administrativos que el Código Tributario consagra- qué mecanismo se ajusta mejor al tipo de agravio o perjuicio que alegue haber sufrido, a saber: el nuevo Recurso de Resguardo establecido en el art. 8 Bis y que, en este caso, será de conocimiento del Director Nacional del SII; el Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria del art. 123 bis<sup>55</sup>, que conoce el Director Regional, el Director de Grandes Contribuyentes o el Subdirector de Fiscalización que haya dictado la resolución respectiva; el Recurso de Reclamación del art. 124 o el Recurso de Vulneración de Derechos del art. 155, ambos de competencia del Tribunal Tributario y Aduaneros respectivo.

Finalmente, el resolutivo 5° de la instrucción se refiere a las sanciones en caso de retardo u omisión en la presentación de los antecedentes que deben adjuntarse a la declaración jurada o su presentación incompleta o con antecedentes erróneos,

---

54 Conforme al art. 37 del Código Tributario, los tributos, reajustes, intereses y sanciones deben ser ingresados al Fisco mediante giros que se efectuarán y procesarán por el SII.

55 Y, consecuencialmente, en contra de la resolución que falle dicho recurso, el Recurso Jerárquico del art. 6° letra A N°7 del mismo cuerpo legal.

haciendo aplicable el art. 109 del Código Tributario; sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 97 N° 2, 3 y 4, en los casos que corresponda. A este respecto, diremos que la infracción establecida en el art. 109 citado, no podría configurarse tratándose de la carta explicativa, porque su presentación es opcional.

### 5.2.2. Análisis particular de ciertos documentos o antecedentes

Dada la importancia que tienen para el éxito de la petición de administrativa respectiva, debemos analizar, en particular, los siguientes documentos o antecedentes complementarios de la misma: El borrador del Formulario 22 y la Carta Explicativa.

#### 5.2.2.1. El Borrador del Formulario 22 y sus documentos de respaldo

Recordemos que, en nuestro sistema tributario, la regla general es la autodeterminación de la obligación tributaria, esto es, que es por el propio sujeto pasivo sin la intervención de la Administración, mediante una declaración jurada determine la procedencia o liquidación de un impuesto. Dichas declaraciones, conforme el art. 30 del Código Tributario, son actos solemnes, bajo juramento, que se presentan en formularios, en la forma y con los requisitos que fije el SII, en las Oficinas del mismo o actualmente, mediante medios tecnológicos.<sup>56</sup>

Dentro de las características de las declaraciones de impuestos, para los propósitos de nuestro estudio, destacaremos las siguientes: 1) Desde el punto de vista probatorio, se consideran confesiones extrajudiciales prestadas bajo juramento; 2) Son actos solemnes, dado que se presentan en formularios, en la forma y con los requisitos que fije el Servicio; y 3) Son transitorias, mientras no transcurran plazos de prescripción de la acción fiscalizadora, conforme los arts. 59, 200 y 201 del Código Tributario y/o aplique la limitación temporal de las facultades fiscalizadoras del SII establecida en los arts. 8° N° 5 y 59° del citado cuerpo legal, en cuanto consagran la limitación del reexamen.

Hechas estas prevenciones, el borrador<sup>57</sup> de la propuesta del formulario 22 por el año tributario respectivo será el primer documento que deberá acompañarse a la petición administrativa del contribuyente. Entenderemos, que el borrador referido es, precisamente, la propuesta que hace el contribuyente para su declaración anticipada del Impuesto Global Complementario, en base a sus

---

<sup>56</sup> En base a la facultad del art. 30 del Código Tributario, el Director del Servicio de Impuestos Internos, mediante Resolución Ex. N° 1112 de 1999, por primera vez, autorizó a los contribuyentes para presentar, a través de Internet, las declaraciones de impuestos anuales que deben declararse en el Formulario 22.

<sup>57</sup> El Diccionario de la Real Academia Española, en su segunda acepción, lo define como “Texto provisional susceptible de modificación y desarrollo”.

propios antecedentes o a los recabados de terceros (como en el caso de los agentes retenedores); correspondiéndole al SII verificar la consistencia de dicha declaración, para su procesamiento y el posterior giro de los impuestos resultantes. Aclara, sin embargo, el mismo Resolutivo 1°, que el borrador debe ser entendido como “una declaración jurada de impuestos”.

La razón de que el borrador constituya una declaración jurada de impuestos obedece a que cumple con las características de las mismas, al constituir el punto de inicio de un procedimiento administrativo definido por la ley, siendo además “transitoria” desde un doble punto de vista: primero, porque no produce sus efectos liberatorios, mientras no sea verificada y procesada por la entidad fiscal, en una revisión de antecedentes; y segundo, porque no tendrá el carácter de definitiva, mientras no transcurran los plazos de prescripción y/o opere una limitación temporal de las facultades fiscalizadoras de la misma.

En lo que se refiere a la forma de cálculo de los impuestos devengados en forma anticipada, y que deben estar contenidos en el borrador de la propuesta, el Resolutivo 5° nos recuerda que, si el contribuyente posee créditos en contra del Impuesto Global Complementario, estos deberán ser registrados y declarados en forma proporcional al periodo de tiempo a que corresponden las rentas declaradas. Tal como vimos en el punto 4° de este trabajo, el criterio que utilicemos para determinar la procedencia de los créditos que podrán ser imputados es clave para el cálculo de las sumas que se enterarán en arcas fiscales y la eventual necesidad de reliquidación posterior de las mismas.

No se debe olvidar que, junto al referido borrador, se deben presentar “todos” los antecedentes de respaldo de la misma y que su retardo u omisión será sancionada conforme el art. 97 N°3 ó 4 del Código Tributario, según los casos, al tenor de lo instruido en el Resolutivo 4°.

Un asunto que no resuelve completamente dichas instrucciones, lo constituye el modelo de borrador de formulario 22 que deberá ser utilizado, ya que podrían existir diferencias de un año tributario a otro. A nuestro juicio, siempre deberá utilizarse el último vigente a la fecha de presentación de la declaración anticipada del contribuyente.

#### 5.2.2.2 *La Carta explicativa*

El resolutivo 2° de las instrucciones dispone que, dentro de la misma petición administrativa, opcionalmente, se puede presentar una carta explicativa que fundamente la solicitud y en la que se declare bajo juramento, en forma expresa, la voluntad de dejar de tener domicilio en Chile y que no tiene intenciones de volver a ser domiciliado en el país. De acuerdo, a lo anterior, la carta explicativa tiene dos finalidades:

- i. Fundamentar, en forma más detallada, las razones por las cuales procede acceder a solicitud y/o sobre el cumplimiento de los requisitos legales establecidos en el art. 103 LIR;
- ii. Declarar, bajo juramento, su voluntad de perder domicilio en Chile, y que no tiene intención volver a ser domiciliado en nuestro país.

Al lector le puede llamar la atención de que, atendidas las finalidades expuestas, la Carta explicativa sea solo “opcional” y no obligatoria, sin embargo, la explicación es provista por la Circular N° 63 de 2021, en su punto 2.4, al indicar que será solo “particularmente considerada” cuando corresponda. Ejemplo de ello, sería el caso de un contribuyente que, mediante documentos oficiales expedidos por otra Administración Tributaria, acredite su condición de domiciliado y que, asimismo, pruebe que en dicha jurisdicción se haya el asiento principal de sus negocios; siendo, su carta explicativa, meramente ilustrativa de un hecho que, aparentemente, estaría plenamente acreditado.

Es interesante, sin embargo, que se exija administrativamente que “no se tiene la intención” de volver a ser domiciliado, puesto que ello no es una declaración exigida por la ley y su utilidad es meramente relativa, en atención a las veleidades cambiantes de la existencia humana. En efecto, nada impide que, si el contribuyente vuelve a tener residencia no calificada en Chile y si tiene ánimo de permanecer en el territorio nacional, vuelva a recuperar su calidad de domiciliado sin que ello tenga relevancia o permita retrotraer los efectos de su declaración anterior<sup>58</sup>.

Como señalamos, el retardo u omisión de la carta explicativa no sería sancionable conforme a las reglas generales, dado que la misma instrucción señala que su presentación es facultativa.

### **5.2.3. Plazo para dar cumplimiento a la obligación del art. 103 LIR**

El plazo para dar cumplimiento a la obligación de declarar y pagar el impuesto se establece en el Resolutivo 3° de estas instrucciones, que señala que debe cumplirse, a más tardar, dentro de 3 meses antes de la fecha en que el contribuyente se ausentará del país. El poder liberatorio del pago de las obligaciones tributarias, entonces, quedará condicionado al cumplimiento del presupuesto esencial de esta norma excepcional; cual es, que el contribuyente haya perdido su domicilio o residencia en Chile y por ello, la parte final del Resolutivo 1° señala que “No

---

58 Inclusive, si fuera un extranjero, sería factible plantear que tendría derecho a gozar nuevamente de la franquicia del inciso 2° del art. 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, de tributar exclusivamente por sus rentas de fuente chilena por los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile.

constituye certificación de pérdida de domicilio o residencia la declaración de impuestos presentada por el contribuyente, su aceptación por parte del Servicio, el certificado de pago de impuesto ni la declaración jurada establecida en este resolutivo”.

Lo expuesto no afecta el deber que, la propia LIR, le impone al contribuyente solicitante, cual es de declarar y pagar el impuesto respectivo “antes de ausentarse del país”; por ende, si dicho contribuyente se ausenta del país, sin cumplir su obligación tributaria, aunque haya designado un mandatario en los términos indicados, será considerado como un “no declarante”; lo que tendrá incidencia directa en los plazos de prescripción. A mayor abundamiento, el segundo párrafo del Resolutivo 3° nos recuerda que el cumplimiento de la obligación referida es sin perjuicio de la declaración del Impuesto a la Renta del año comercial anterior a aquél en que se ausente del país, impuesto que deberá ser declarado y pagado de acuerdo con las reglas generales.

## 6. CONCLUSIÓN

El artículo 103 de la LIR es norma de control excepcional en el régimen general administración de los impuestos a la renta, que permite a los contribuyentes anticipar su cumplimiento tributario cuando pierdan domicilio o residencia en Chile o incluso cuando prevean que ello podría ocurrir.

El carácter definitivo o provisional del nuevo mecanismo de declaración anticipada del Impuesto Global Complementario en comento queda, sin embargo, condicionado a la situación tributaria de las rentas que son objeto de declaración, así como a la posibilidad de determinación anticipada de las franquicias a que tenga derecho el contribuyente. De esta manera, si por ejemplo se declaran retiros o dividendos cuya situación tributaria se definirá hasta el cierre del ejercicio, la declaración anticipada referida será considerada solo como un anticipo a la tributación que, conforme a las reglas generales, se determinará mediante la presentación de una nueva declaración de renta en el mes de abril del año siguiente al de la ausencia.

Las nuevas instrucciones dictadas por el SII representan un gran avance en la regulación del mecanismo contenido en el art. 103 de la LIR; sin perjuicio de lo cual, el interesado, respecto de las dudas específicas que surjan de su aplicación operativa, deberá acudir a las normas generales contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en las demás normas de derecho común, en especial, en el ámbito del derecho administrativo.

## 7.- BIBLIOGRAFIA

### 7.1 Circulares y Resoluciones del SII

- 1.- Circular N° 50 de 1986.
- 2.- Circular N° 73 de 2001.
- 3.- Circular N° 63 de 2021.
- 4.- Resolución Ex. SII N° 133, de 20 de noviembre de 2021.

### 7.2 Textos de estudio.

- 1.- La Prescripción en materia Tributaria, Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar, Editorial

Legalpublishing, año 2012.

- 2.-La Prescripción Tributaria Editorial, Ed. Libromar, Edición 2019.
- 3.- El Impuesto a la Renta. Hugo Contreras y Leonel Gonzalez, Editorial Cepet, ediciones 1982 y 2009.

### 7.3 Publicaciones

1. Cuando los médicos hablaron de economía: familia, salario y alimentación en Chile (1930-1950)

Juan C. Yáñez, <http://orcid.org/0000-0003-0317-3292>

2. Evolución del régimen de tributación en Chile y la Reforma de 1984, Alberto Cuevas Ozimica

[https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/138177/Alberto\\_Cuevas.pdf?sequence=1](https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/138177/Alberto_Cuevas.pdf?sequence=1)

- 3.- El impuesto a la renta en Chile, Enrique L. Marshall, Anales de la facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Vol. 5 Núm. 17-20 (1939): Enero-Diciembre Primera época