

DEPARTAMENTO EMISOR Subdirección Normativa Normas Internacionales	CIRCULAR N° 63.- 167124.2021 GE
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 25 DE NOVIEMBRE DE 2021.
MATERIA: Imparte instrucciones sobre la definición de residente contenida en el N° 8° del artículo 8° del Código Tributario, reemplazada por la Ley N° 21.210 y sobre el concepto domicilio para fines tributarios.	REF. LEGAL: N° 8 del artículo 8° del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830, de 1974; Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210 (en adelante la Ley), cuyo artículo primero, N° 2, letra a), reemplazó el concepto de residente contenido en el N° 8 del artículo 8° del Código Tributario.

Por su parte, el apartado 6.6. de la Circular N° 40 de 2021, indica que se emitirá una circular particular sobre adquisición y pérdida de residencia.

Conforme a la nueva definición, tendrá la calidad de residente toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de 12 meses.

La presente circular tiene por objeto impartir las instrucciones sobre dicha definición, así como también, respecto de su interacción con el concepto de domicilio.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. RESIDENCIA

1.1. Adquisición de la residencia

1.1.1. Calidad de residente y a partir de qué año tributario

Conforme la definición legal, la intención de establecer o no residencia en el país no es considerada por el legislador atendido el carácter objetivo de la definición. En efecto, la determinación de la residencia depende únicamente de la cantidad de días que una persona permanezca (es decir, presencia física) en el país en un período determinado.

Luego, una vez cumplidos 184 días de presencia en el país (excedan de 183 días), ininterrumpidos o no, en un periodo de 12 meses consecutivos, la persona será considerada residente desde el día en que se cumplan los 184 días con presencia en el país.

Por ejemplo, una persona natural que ingresa al país el 3 de marzo y permanece en el país hasta el 3 de septiembre, será considerado residente a partir de este último día, por tener presencia en el país por 184 días dentro de un período de 12 meses consecutivos.

1.1.2. Permanencia en el país (presencia física)

Deben considerarse todos los días en que la persona ha tenido presencia física en el país contados desde el día de su llegada hasta el día de su salida del país. En consecuencia, los días que se deben sumar para efectos del cálculo incluyen los días de entrada y de salida y todos los demás días, en el país.

Sin embargo, deberán excluirse del cómputo los días transcurridos en tránsito en el país en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores al país, como también, por supuesto, los días transcurridos fuera del país.

1.1.3. Se computan días ininterrumpidos o no

La permanencia o presencia física no necesariamente debe ser ininterrumpida dentro del período establecido en la ley. De este modo, se evita interrumpir el lapso cualquiera dentro de los 12 meses por una mera ausencia temporal de la persona dentro de dicho periodo.

1.1.4. Lapso cualquiera de 12 meses (consecutivos y móviles)

Para computar los 184 días de permanencia o presencia física en el país se deben considerar todos los días en un período de 12 meses consecutivos y móviles.

De este modo, el primer mes podrá ser cualquiera dentro de un año calendario considerado¹, mientras que el último mes podrá ubicarse tanto dentro del mismo año calendario como en el año calendario siguiente, dependiendo de cuándo comienza a contarse el lapso cualquiera de 12 meses consecutivos mencionados. En consecuencia, es irrelevante si los días de permanencia se computan dentro de un mismo año calendario o no.

Por otra parte, el lapso cualquiera de 12 meses es móvil, de suerte que los 184 días de permanencia o presencia física se deberán considerar en cada período móvil, sumando los días entre entradas y salidas realizados dentro de los 12 meses consecutivos.

Se debe tener en consideración que, respecto a la contabilización de las fechas y en conformidad con lo indicado en el apartado III de esta Circular, si bien la Ley entró en vigencia a partir del 1 de marzo de 2020, nada obsta a que los 12 meses móviles consecutivos y los 184 días dentro de éstos, sean contados desde dicha fecha hacia atrás o hacia adelante.

1.2. Pérdida de la residencia

La persona natural perderá su residencia en caso de ausentarse del país por, al menos, 184 días, sean estos ininterrumpidos o no, dentro de un período de 12 meses consecutivos.

Por tanto, asumiendo que una persona natural es residente en Chile y se ausenta del país el 1 de febrero del año X0, la pérdida de dicha residencia ocurrirá el día 184 de ausencia ininterrumpida, o el día 184 de ausencia interrumpida en un periodo de 12 meses. Esto es sin perjuicio que esa persona pueda volver a constituir residencia en caso que tenga presencia en el país por 184 días dentro de un período de 12 meses consecutivos.

Es importante aclarar que la pérdida de la residencia no significa la pérdida del domicilio. Al respecto, se debe tener presente que la pérdida de la residencia y la pérdida del domicilio son conceptos distintos y con requisitos propios a cada uno de ellos.

2. DOMICILIO

2.1. Adquisición del domicilio

A falta de norma tributaria que lo defina, este Servicio se ha remitido al artículo 59 del Código Civil, que define domicilio como la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.²

Por su parte, el artículo 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y el artículo 65 del Código Civil establecen que la ausencia o falta de residencia en el país no es motivo suficiente para concluir la pérdida de domicilio si el contribuyente conserva en Chile el asiento principal de sus negocios, en forma directa o indirecta³.

Cabe tener presente que, de constituir domicilio en Chile, el contribuyente será considerado domiciliado desde el primer día de ingreso al país.

¹ Se debe tener presente, que el primer mes no necesariamente debe ser aquel mes de ingreso al país de la persona, sino que puede tomarse como mes de inicio cualquier mes en el año considerado, aunque sea anterior o posterior a dicho ingreso.

² Oficio N° 1058 de 2021, citando Oficios N° 1383 de 2015, N° 787 de 2018, N° 26 de 2019 y N° 930 de 2020.

³ Oficio N° 26 de 2019.

2.2. Reitera criterio

Para efectos de calificar la adquisición del domicilio, en algunos casos⁴ este Servicio ha considerado el elemento familiar según corresponda, teniendo presente, por ejemplo, aspectos tales como el lugar de habitación de la familia del contribuyente, donde estudian sus hijos o certificados de escolaridad de estos últimos.

Sin embargo, como este Servicio ha precisado, para fines tributarios y atendida su naturaleza económica, debe ponderarse el elemento económico (lugar donde la persona ejerce la actividad de la cual obtiene la mayor parte de sus ingresos y donde se encuentran radicados sus principales intereses o asiento principal de sus negocios), sin referir necesariamente al factor familiar.

En consecuencia, es necesario reiterar dicho criterio en el sentido que, para efectos de calificar la adquisición del domicilio, no debe recurrirse al elemento familiar como un elemento necesario o esencial, atendida la naturaleza eminentemente económica de las disposiciones tributarias. Sin perjuicio que pueda considerarse como un antecedente o medio de prueba adicional, en aquellos casos en que el elemento económico no sea determinante.

Luego, se mantienen totalmente vigentes⁵⁶ las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la adquisición del domicilio, en lo que no sean contrarias a la presente circular.

2.3. Manifestación expresa de permanencia en el país.

En aquellos casos en que una persona natural manifieste en forma expresa, mediante declaración jurada, su intención o ánimo de permanecer en el país, se entenderá que la voluntad de dicha persona es domiciliarse en Chile para fines tributarios, desde su primer día de ingreso, no requiriendo presentar otra prueba o antecedente para ello.

Este Servicio emitirá una resolución que contenga la declaración jurada a presentar para estos efectos.

2.4. Pérdida del domicilio

El artículo 4° de la LIR clarifica que la pérdida de la residencia no necesariamente significa la pérdida del domicilio al disponer que la mera ausencia no necesariamente conlleva la pérdida del domicilio.

Aclarado lo anterior, corresponde determinar qué elementos podrían considerarse para calificar la pérdida efectiva del domicilio.

Al respecto, la intención de perder el domicilio tributario en Chile debe acreditarse con pruebas que permitan considerar que ya no cuenta con su asiento principal de negocios en Chile, lo cual podrá incluir, por ejemplo, la presentación de documentos que acrediten que en otro país realiza trabajos remunerados presenciales o que obtiene rentas por inversiones en ese otro país de forma permanente (y que, atendidas las circunstancias, sean superiores al monto de las rentas que esté recibiendo desde Chile); venta de los activos que posea en Chile; contratos de arriendo o certificados de dominio sobre propiedades en el extranjero y pago de los servicios básicos de éstos; entre otros.

En otras palabras, se deberán presentar todos los medios de pruebas que permitan al Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización concluir razonablemente que la persona ha perdido su domicilio en Chile.

En este contexto, y sin perjuicio de los antecedentes probatorios mencionados, será particularmente considerada la declaración jurada de carácter voluntaria en que el contribuyente manifieste 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. En caso de querer presentarla, deberá ser acompañada al borrador de Formulario 22 a declarar en virtud del artículo 103 de la LIR.

Este Servicio emitirá una resolución que contenga la declaración jurada a presentar para estos efectos.

⁴ Por ejemplo, Oficio N° 2757 de 2009 y, recientemente, Oficio N° 1058 de 2021.

⁵ Al respecto, el Servicio ha emitido diversos oficios explicando el alcance del concepto domicilio, entre ellos, el N° 787 de 2018, N° 1383 de 2015 y N° 2066 de 2012.

3. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LA ADQUISICIÓN O PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA O EL DOMICILIO.

En relación con la tributación de quien adquiere la residencia y/o el domicilio en el país, habrá que distinguir entre diferentes situaciones, según se detalla a continuación:

3.1. Caso de adquisición de residencia

Una persona natural extranjera que constituya domicilio o residencia en el país tributará, en virtud del inciso segundo del artículo 3° de la LIR, sólo por sus rentas de fuente chilena, por los primeros tres años contados desde su ingreso a Chile, con impuesto global complementario (IGC) o impuesto único de segunda categoría (IUSC), según corresponda, respecto de las rentas obtenidas desde su ingreso. Luego de esos tres años, deberá tributar por sus rentas de fuente mundial.

Por ejemplo, en el caso de una persona natural extranjera que ingresa a Chile el 01 marzo del año X0 y adquiere residencia el 01 octubre del año X0 por haber cumplido 184 días de permanencia en el país durante un periodo de doce meses, deberá tributar por los tres años siguientes contados desde su ingreso a Chile, respecto de aquellas rentas de fuente chilena obtenidas durante dicho periodo. Luego, a partir del día siguiente a aquel en que se cumpla el plazo de 3 años contados desde su ingreso, vale decir a contar del 02 de marzo del año X3, deberá tributar por sus rentas de fuente mundial, con IGC o IUSC según corresponda.

Por su parte, y asumiendo el mismo caso anterior, la persona natural chilena deberá tributar por sus rentas de fuente mundial, con el IGC o IUSC, según sea el caso.

Finalmente, frente al impuesto adicional (IA), la situación de la persona natural será la siguiente, según corresponda:

- a) Por las rentas generadas antes del cumplirse los 184 días ya indicados, la persona se encontrará sujeta a IA.
- b) Una vez que la persona pasa a ser residente, las rentas que obtenga desde dicha fecha quedarán afectas con IGC o IUSC, según corresponda.

3.2. Caso de adquisición de domicilio

Cuando la persona natural, sea extranjera o chilena, adquiera domicilio, se entenderá que es domiciliada en Chile desde el día de su ingreso al país.

En consecuencia, aplicarán los mismos criterios contenidos en el ejemplo descrito en el apartado 3.1, anterior, con la sola diferencia que la adquisición del domicilio, se considerará desde el día de su ingreso al país, y no por el cumplimiento del requisito de permanecer en el país por los días mencionados.

Al adquirir domicilio desde el primer día de ingreso, las rentas obtenidas desde dicha fecha quedarán afectas con IGC o IUSC, según corresponda. Por su parte, las rentas de fuente chilena obtenidas con anterioridad a dicha fecha habrán quedado afectas a IA, situación tributaria que quedará a firme y no se afectará por su posterior adquisición de domicilio.

Las mismas reglas contenidas en este numeral aplicarán para aquel caso en que la persona manifieste en forma expresa su intención de permanecer en el país mediante una declaración jurada en correspondencia con lo expuesto en el apartado 2.3, anterior.

3.3. Caso de pérdida de residencia y domicilio

Tal como se ha señalado, la pérdida del domicilio no implica la pérdida de la residencia (y viceversa), por lo que, de ser residente o domiciliado en el país, seguirá afecto a impuestos sobre sus rentas en Chile, en conformidad con la LIR.

Ahora bien, aquella persona que pierda la residencia y el domicilio deberá cumplir con la tributación que corresponda (IGC o IUSC), respecto de todas aquellas rentas obtenidas hasta la referida pérdida de domicilio y residencia, debiendo realizar su declaración anual al año siguiente, si corresponde.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe tener presente que la LIR también contiene una norma de control en su artículo 103 de la LIR (y por tanto, no es una norma que determine la pérdida de domicilio o residencia per sé), mediante la cual el contribuyente que prevé que perderá su domicilio y residencia deberá declarar el IGC devengado que corresponda, en conformidad con la resolución que este Servicio emitirá para dichos efectos, el cual podrá ser reliquidado al año tributario siguiente. Procederá esta reliquidación en caso que finalmente no pierda su residencia o domicilio o si obtuviera rentas durante el periodo que falte para que se genere la pérdida de residencia, una vez ausente del país.

Por ejemplo, y supuesto que se encuentra acreditada la pérdida de domicilio, un contribuyente que se ausenta del país a partir del 03 de diciembre del año X0, se considerará residente hasta el 04 de junio del año X1 (es decir, al día 184 dejará de ser residente, asumiendo que no vuelve al país) y, por tanto, deberá declarar y pagar el IGC por sus rentas del año X0, en conformidad con el artículo 103 de la LIR.

Posteriormente, y habida consideración que el contribuyente sigue siendo considerado residente hasta la fecha indicada, deberá declarar y reliquidar su IGC en abril del año X1 por sus rentas de fuente mundial ya que deberá incluirse también aquellas rentas generadas durante dicho año como residente y que no fueron declaradas al momento de la declaración del artículo 103 de la LIR.

Finalmente deberá declarar y pagar IGC durante abril del año X2, respecto de aquellas rentas de fuente mundial por aquel período en que continuó siendo considerado residente, es decir, por aquellas rentas generadas entre el 01 de enero del año X1 y el 03 de junio del año X1, inclusive (fecha en que se cumple el día 183).

4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Finalmente, es importante indicar que, en el caso de determinarse que una persona es residente en Chile en conformidad al N° 8 del artículo 8° del Código Tributario o domiciliada en conformidad al artículo 59 del Código Civil⁶ y, a su vez, es considerado también residente en otro país, de acuerdo a las normas de dicho país y con el cual Chile tiene un Convenio para evitar la doble imposición internacional que sea aplicable, deberán emplearse las normas de desempate contenidas en este último para definir la residencia fiscal para la aplicación de las normas del Convenio.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que durante los primeros 3 años contados desde su ingreso a nuestro país una persona natural extranjera que adquiere residencia o domicilio en Chile no podrá ser considerada como residente en Chile para efectos de los Convenios, al no tributar por sus rentas de fuente mundial durante dicho período.

III VIGENCIA

En virtud de lo dispuesto en el artículo primero transitorio de la Ley, el nuevo concepto de residencia contenido en el N° 8° del artículo 8° del Código Tributario rige a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de la Ley, esto es a partir del 1 de marzo de 2020.

Conforme lo anterior, la nueva definición de residencia se aplica desde el 1 de marzo de 2020 tanto para las personas que a esa fecha permanecían en el país, como aquellas que ingresaron con posterioridad a dicha fecha.

La presente circular deja sin efecto cualquier instrucción anterior que sea contraria a las disposiciones contenidas en ésta⁷.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

SR/LK/NC/MT
DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Diario Oficial en extracto

⁶ Se debe tener presente que los Convenios para eliminar la doble imposición internacional contienen en su artículo 4, por regla general, diversos factores de conexión para determinar que una persona es residente del Estado Contratante. En el caso de Chile, los factores de conexión para determinar la residencia en el país a efectos de un Convenio son la residencia y el domicilio.

⁷ En particular, lo resuelto en el Oficio N° 1278 de 2021, sobre el artículo 103 de la LIR.