

CONVENIO CON EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO - ART. 1, ART.4, ART. 5, ART. 7, ART. 14, ART. 22 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 3, ART. 10, ART. 42 N° 1 Y N° 2 – CÓDIGO TRIBUTARIO – NUEVO TEXTO – ART. 8, N° 8 – CÓDIGO CIVIL - ART. 59 - CIRCULAR N° 63, DE 2021 – OFICIOS N° 476 DE 2019 Y N° 684 DE 2021. (ORD. N° 275, DE 27.01.2022)

Tributación de persona que se muda desde España a Chile y desea realizar teletrabajo desde Chile.

Se ha trasladado a este Servicio consulta efectuada en el portal www.hacienda.cl sobre las obligaciones tributarias de una persona que se muda desde España a Chile y que proyecta realizar teletrabajo desde Chile como médico radiólogo, informando estudios de imágenes que se realicen en España.

I ANTECEDENTES

Mediante el ordinario del antecedente se ha trasladado a este Servicio su consulta indicando que acaba de mudarse a Chile desde España y tiene la posibilidad de teletrabajar como médico radiólogo informando respecto de los estudios de imágenes que se realicen allá.

Agrega que el personal de contratación no sabe si debe o no darse de alta como autónomo (trabajador independiente) en España y si existe un acuerdo entre los países para evitar la doble tributación.

II ANÁLISIS

Como primera cuestión, se precisa que este Servicio no tiene competencia para informar sobre las obligaciones tributarias que impone la legislación española y, en particular, si la persona debe o no “darse de alta” como trabajador independiente en España.

Dicho lo anterior, y en cuanto a la existencia de un acuerdo entre Chile y España, se informa que está vigente el Convenio con el Reino de España para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y su Protocolo (“convenio”), disponible en el sitio web de este Servicio¹.

Finalmente, y respecto de las obligaciones que deba cumplir conforme a la ley tributaria chilena y al convenio, es necesario determinar, por ejemplo, si el petionario ha adquirido domicilio o residencia en Chile, si mantiene residencia para efectos fiscales en España, así como acerca de la naturaleza y causa de las rentas que obtendría por el teletrabajo.

Conforme lo anterior, y atendiendo a las reglas más relevantes para el caso consultado, puede informarse lo que sigue en base a la legislación nacional y el convenio.

De acuerdo con el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), “toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas”.

¹ https://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html

A su turno, el artículo 10 de la LIR considera como “rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente”.

Para ser considerado residente en Chile la persona natural debe estar al N° 8 del artículo 8° del Código Tributario que define “residente” como “toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses.”

Cumplido lo anterior se entenderá que la persona natural es residente en Chile desde el día en que se cumplan los 184 días con presencia en el país.

De otro lado, y respecto del “domicilio”, este Servicio ha interpretado² que, no contemplando nuestra legislación tributaria un concepto, para determinar el domicilio tributario son aplicables las normas establecidas en el Código Civil respecto del domicilio civil, con algunas particularidades que se desprenden de las disposiciones contenidas en la LIR y en el Código Tributario³. 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.

Conforme lo expuesto, la persona natural extranjera que se muda desde España a Chile para constituir domicilio o residencia y efectuar teletrabajo desde nuestro país solo estará afecta en Chile a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuente chilena durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile. Pasados estos tres años, la persona se encontrará afecta a impuestos en nuestro país por todas sus rentas, sean de fuente chilena o extranjera.

En el presente caso, atendido que las rentas provenientes del teletrabajo se realizan de forma presencial desde Chile, corresponden a actividades desarrolladas en Chile y, por ende, rentas de fuente chilena en los términos del artículo 10 de la LIR, sujetas a imposición en Chile. Lo anterior, sin embargo, no obsta que la actividad de teletrabajo, por su naturaleza propia, también pueda ser considerada como desarrollada en otras jurisdicciones.

Respecto a la tributación que les corresponderá a las rentas en Chile, una vez que la persona pase a ser residente en Chile, tributará por sus rentas en conformidad con el N° 1⁴ o N° 2⁵ del artículo 42 de la LIR, según califique como trabajador dependiente o independiente, respectivamente. Por las rentas generadas antes de cumplirse los 184 días ya indicados, la persona se encontrará sujeta a impuesto adicional. En el caso que dicha persona adquiriere domicilio, se entenderá que es domiciliada en Chile desde el día de su ingreso al país y las rentas obtenidas desde dicha fecha quedarán afectas con impuesto único de segunda categoría o impuesto global complementario, según corresponda.

En lo que respecta a la aplicación del convenio, el artículo 1 del mismo dispone que “El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes”.

Por su parte, el artículo 4 del convenio agrega que “A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidad local. Sin embargo, esta expresión no incluye, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.”

² Circular N°63 de 25 de noviembre 2021.

³ Oficio N° 684 de 2021. El artículo 59 del Código Civil dispone que el domicilio es la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.

⁴ Los impuestos deben ser declarados y enterados por el trabajador de forma mensual mediante el formulario 29.

⁵ Los impuestos se declaran anualmente en el formulario 22, sin perjuicio del deber de realizar retenciones mensuales en el formulario 29.

Al respecto, este Servicio ha interpretado que, para ser “residente” de un Estado Contratante en conformidad con el artículo sobre residencia de un convenio tributario suscrito por Chile, basado en los Modelos de la OCDE y de la ONU, como es el caso del convenio suscrito con España, se requiere la concurrencia de dos elementos:

- a) Que la persona esté afectada a impuesto en el Estado de residencia en virtud del régimen general de imposición en ese Estado que grave la renta de dicha persona cualquiera que sea su origen (tributación sobre fuente mundial) y,
- b) Que dicha tributación general sea en razón de un nexo “subjetivo”, como lo es el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Asimismo, ha señalado que, atendido lo dispuesto en el artículo 3 de la LIR, según el cual el extranjero que constituye domicilio o residencia en Chile solo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, esa persona no podrá ser considerada residente de Chile para efectos del convenio en dicho período⁶.

Por tanto, la persona natural extranjera que se muda desde España a Chile, constituyendo domicilio o residencia, para efectuar teletrabajo desde nuestro país, no sería considerada residente de Chile para efectos del convenio durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile.

Esto no significa que dicha persona no pueda ser considerada residente de España para efectos del convenio y, por ende, aplicable los beneficios del mismo⁷, en cuyo caso todavía es necesario determinar la tributación de las rentas a que se refiere la presentación de acuerdo con los tipos de renta regulados por el convenio.

Al respecto, la prestación de servicios como médico radiólogo podrían ser prestados vía teletrabajo desde Chile, sea como trabajador independiente o dependiente.

Si los referidos servicios fuesen prestados como trabajador independiente, son aplicables los artículos 7 y 5 del convenio, que regulan la distribución de la potestad tributaria respecto de los “beneficios empresariales” y el concepto de “establecimiento permanente”, respectivamente. Conforme al artículo 7 del convenio las rentas percibidas por el trabajador independiente serían gravadas exclusivamente en España, salvo que dicho trabajador cuente con un establecimiento permanente (EP) en Chile y tales rentas sean atribuibles a dicho EP.

La determinación de si el trabajador independiente tiene un EP en Chile para fines del convenio se debe establecer de conformidad con las disposiciones contempladas en el artículo 5 del convenio, de acuerdo con los supuestos de hecho descritos en éste.

Para el caso analizado, es pertinente el párrafo 1 del artículo 5, que define EP como aquel “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”, y el párrafo 3, letra c), del artículo 5, conforme al cual el trabajador independiente configurará un EP en Chile si permanece en Chile por un período o períodos que en total excedan de 183 días, en un período cualquiera de doce meses.

⁶ Oficio N° 476 de 2019 y N° 684 de 2021.

⁷ Si la persona en comento no fuere residente de España ni de Chile para efectos del convenio, los beneficios del convenio no resultarían aplicables a las rentas obtenidas por esa persona.

Si el trabajador cuenta con un EP en Chile, tanto España como Chile tendrán derecho a gravar la renta en conformidad a sus legislaciones internas, sin que se establezca un límite en la imposición para Chile, debiendo España eliminar la doble imposición mediante el mecanismo establecido en el artículo 22 del convenio.

Por el contrario, si la prestación de servicios como médico radiólogo fuesen prestados vía teletrabajo desde Chile como trabajador dependiente, sería aplicable el artículo 14 del convenio, que regula las rentas del trabajo dependiente.

Conforme al párrafo 1 de dicho artículo, a menos que concurran cada una de las circunstancias establecidas en las letras a), b) y c) del párrafo 2 del mismo artículo, las remuneraciones percibidas por el trabajador dependiente podrán gravarse tanto en Chile como en España en conformidad a sus legislaciones internas, sin existir límite de imposición en Chile, debiendo España, si ese país ejerce su derecho de gravar la renta, eliminar la doble imposición mediante el mecanismo establecido en el artículo 22 del convenio, entregando un crédito en España por los impuestos pagados en Chile.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, en base a los antecedentes aportados, se informa que:

- 1) Este Servicio carece de competencia para pronunciarse sobre las obligaciones que la legislación española pudiere imponer al petionario o si España lo considera como residente para efectos tributarios.
- 2) Si el petionario es residente o domiciliado en Chile y realiza en nuestro país el teletrabajo descrito en la consulta, en principio deberá tributar considerando solo las rentas de fuente chilena por los primeros tres años y, posteriormente, analizar el convenio entre Chile y España para determinar qué país mantendrá potestad para gravar la renta.
- 3) Respecto de la tributación propiamente, el petionario, si es residente o domiciliado en Chile, deberá tributar conforme al N° 1 o N° 2 del artículo 42 de la LIR, según si trabaja como dependiente o independiente, respectivamente.
- 4) Si, conforme al convenio, Chile mantiene potestad para gravar, sea como país fuente de la renta o país de residencia, por las rentas obtenidas como trabajador dependiente o independiente el petionario que haya adquirido residencia o domicilio en Chile deberá tributar conforme al N° 3) anterior.

RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 275, de 27.01.2022
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales