

**CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CON ESPAÑA - ART. 14, ART. 22, ART. 24 - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 3, ART. 4, ART. 59.
(ORD. N° 684, DE 12.03.2021)**

Aplicación del Convenio para evitar la doble tributación con España respecto de rentas obtenidas por persona domiciliada en Chile que se vio impedida de regresar a Chile producto de la pandemia.

Se ha consultado a este Servicio sobre la aplicación del Convenio para evitar la doble tributación con España a rentas obtenidas por una persona natural de nacionalidad española y con domicilio en Chile que realizó un viaje a España y se vio impedida de regresar a Chile debido a la pandemia.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un trabajador de nacionalidad española suscribió un contrato de trabajo con una empresa chilena el día 3 de octubre de 2019 y tramitó su visa sujeta a contrato de trabajo.

El contrato dispone que el trabajador se obliga a prestar servicios como gerente de logística, principalmente en Santiago, pero podrá ser enviado en forma transitoria a efectuar trabajos propios de sus labores a cualquier lugar, dentro o fuera de la Región Metropolitana.

Asimismo, el empleador tiene la obligación de efectuar las retenciones del impuesto de segunda categoría; el trabajador cotizará en el régimen previsional chileno, comprometiéndose el empleador a efectuar las retenciones y entregarlas a las instituciones correspondientes; el trabajador reconoce y se obliga a actuar en todo momento en el desempeño de sus labores conforme a la ley (chilena) y las disposiciones de la declaración de ética de la empresa; para todos los efectos legales del contrato de trabajo, las partes señalan como su domicilio la ciudad de Santiago y se someten a la competencia de sus Tribunales.

Agrega que el 1 de diciembre de 2019 el trabajador llegó a Chile con el ánimo de desarrollar sus labores de trabajo y permanecer en el país por tiempo indefinido y, atendido el carácter indefinido del contrato de trabajo, arrendó una vivienda para él y su familia. La familia del trabajador iba a permanecer en España a la espera del nacimiento de la hija del trabajador, tras lo cual viajarían a Chile.

El trabajador comenzó a prestar servicios a la empresa chilena a partir de la fecha de su llegada y el 7 de marzo viajó a España para el nacimiento de su hija con la intención de retornar después junto con toda su familia.

Sin embargo, debido a la pandemia del Covid-19 y, particularmente, el cierre de fronteras en Chile, el trabajador no pudo retornar al país sino hasta el 27 de noviembre de 2020. Por lo anterior, el trabajador realizó sus funciones como trabajador dependiente de la empresa chilena desde España entre el 7 de marzo de 2020 y el 26 de noviembre de 2020.

Informa que, durante el período que permaneció en España, la empresa chilena empleadora le pagó íntegramente la remuneración pactada en el contrato de trabajo y retuvo el impuesto único de segunda categoría, conforme a las normas de los artículos 42 N° 1 y 43 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Señala que, en su opinión, de acuerdo a los antecedentes indicados y la interpretación sostenida por este Servicio permiten concluir que el trabajador cumple los requisitos para ser calificado como domiciliado en Chile para efectos tributarios y que su ausencia del país por los motivos ya expuestos no serían suficientes para limitar la potestad fiscal del Estado de Chile, pues la sola pérdida de la residencia no necesariamente implica la pérdida del domicilio, considerando especialmente que el trabajador mantuvo como principal fuente de sus ingresos el contrato de trabajo celebrado con la empresa chilena.

Tras indicar que la permanencia del trabajador en España excedió los 183 días, las normas de desempate contenidas en el artículo 4 del Convenio para evitar la doble tributación con España (Convenio), concluye que el trabajador tendría su residencia fiscal en España y teniendo presente el artículo 14 del Convenio, solicita confirmar que:

- 1) Solo España está facultada a gravar con impuestos las rentas del trabajo dependiente percibidas por el trabajador, atendida su residencia fiscal en España por los servicios prestados físicamente en dicho Estado, durante el período que va desde el 7 de marzo de 2020 al 26 de noviembre de 2020;
- 2) De confirmarse la interpretación anterior, solicita se pronuncie sobre la improcedencia de la retención y posterior entero en arcas fiscales del impuesto único de segunda categoría realizado por su empleador por el período indicado, por lo que el trabajador tiene derecho a solicitar la devolución de dichos impuestos;
- 3) Confirmar si las rentas pagadas por la empresa durante el período indicado en el numeral 1) deben ser registradas en el libro de remuneraciones y declaraciones juradas respectivas, como rentas exentas;
- 4) Por último, solicita confirmar que, en virtud de lo indicado en el numeral 1), el Estado de Chile sólo tiene potestad tributaria, en virtud del domicilio, sobre las rentas del trabajo dependiente percibidas por el trabajador antes de su salida del país el 7 de marzo de 2020 y después de su retorno el 27 de noviembre de 2020; y en que por estos periodos, la doble tributación internacional se eliminará mediante el sistema de crédito por los impuestos pagados en Chile.

II ANÁLISIS

De conformidad a los pronunciamientos de este Servicio¹, atendido que la legislación tributaria no contiene un concepto de domicilio, las normas aplicables para la determinación del domicilio tributario son las establecidas en el Código Civil respecto del domicilio civil, con algunas particularidades que se desprenden de las disposiciones contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en el Código Tributario.

El artículo 59 del Código Civil dispone que el domicilio es la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. Al respecto, este Servicio ha interpretado² deben distinguirse dos elementos para que una persona pueda entenderse domiciliada en un lugar, cuales son la residencia y el ánimo de permanecer en éste. Por lo tanto, una persona que carece, sea de uno o de ambos requisitos, no tiene domicilio en Chile. Sin embargo, la calidad de domiciliado no está condicionada a la permanencia del extranjero en el país por un lapso determinado, ya que antecedentes tales como el hecho que el extranjero se haya mudado a Chile en razón de un contrato de trabajo y arrendado una vivienda en el país para él y su familia podrían ser indicativos de que el extranjero constituyó domicilio desde el primer día de su ingreso al país.

¹ Oficios N° 1583 de 2008 y N° 1383 de 2015.

² Oficio N° 2066 de 2012.

En cuanto a la pérdida del domicilio, el artículo 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que la ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio si la persona conserva el asiento principal de sus negocios en Chile. Teniendo en consideración lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, así como el artículo 65 del Código Civil, este Servicio ha interpretado³ que ambos cuerpos normativos coinciden en que el hecho de conservar la fuente principal de negocios en Chile – esto es, donde la persona ejerce la actividad que le reporta la mayor parte de sus ingresos y donde se encuentran radicados sus principales intereses – constituye un factor decisivo en la mantención del domicilio para efectos tributarios en Chile.

Conforme lo anterior y de acuerdo a los antecedentes proporcionados – en particular, la entrada del trabajador al país con una visa sujeta a contrato de trabajo, con el ánimo de permanecer en forma indefinida en Chile junto a su familia, acompañado del arriendo de una vivienda en nuestro país para él y su familia y la prestación de los servicios objeto del contrato de trabajo a partir de la fecha de ingreso – permiten concluir que, tal como informa su presentación, el trabajador adquirió domicilio en Chile el 1 de diciembre de 2019.

Asimismo, atendido que, de acuerdo a la presentación, la remuneración derivada de dichos servicios constituye la principal fuente de ingresos del trabajador, la sola ausencia o la falta de residencia en Chile del trabajador no es causal que determine la pérdida de domicilio en el país.

Luego, supuesto que el trabajador adquirió domicilio en Chile a partir de la fecha de entrada al país, sin perder la condición de domiciliado en nuestro país durante el tiempo que se encontraba en España, resulta necesario determinar si las rentas obtenidas por el trabajador por los servicios prestados durante el periodo que permaneció en España – esto es, entre el 7 de marzo y el 26 de noviembre de 2020 – se encontraban sujetas a impuestos en Chile de conformidad a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En relación con la tributación de las rentas del trabajo dependiente obtenidas por un contribuyente domiciliado en Chile, y conforme lo dispuesto en el N° 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las rentas obtenidas por el trabajador producto de los servicios prestados como trabajador dependiente en los términos pactados en el contrato de trabajo están gravadas con el impuesto único de segunda categoría, aun cuando parte de las actividades las hubiera desarrollado de manera remota mientras se encontraba en España.

Cabe hacer presente que la tributación señalada no constituye una excepción a la norma general contenida en el artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según la cual 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, ni a la disposición contenida en el artículo 10 de la misma ley, según la cual “se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”.

Lo anterior porque la obligación de pagar la remuneración correspondiente al período que media entre el 7 de marzo y el 26 de noviembre de 2020 tiene por causa la obligación del trabajador de prestar sus servicios en los términos establecidos en el contrato de trabajo.

En relación con las disposiciones contenidas en el Convenio, a fin de determinar si el trabajador debe ser considerado residente de Chile para efectos del Convenio, resulta necesario aplicar las disposiciones del inciso primero del artículo 4 del mismo, conforme al cual “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.

³ Oficio N° 26 de 2019.

Supuesto que el trabajador, persona natural extranjera, adquirió domicilio en Chile el 1 de diciembre de 2019, de conformidad al artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo está afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas⁴ y en dicho período no podrá ser considerado residente de Chile para efectos del Convenio.

En caso que el trabajador fuere calificado por España como residente de ese país para efectos del Convenio, para determinar la tributación de las rentas del trabajo dependiente deben aplicarse las normas del párrafo 1 del artículo 14 del mismo Convenio⁵, según el cual las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razones de un trabajo dependiente solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado. Por tanto, en caso que el trabajador fuere calificado por España como residente, en principio España estaría autorizada a gravar las remuneraciones pagadas al trabajador. Con todo, de acuerdo al mismo párrafo 1 del artículo 14, si el empleo se ejerce en Chile, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en Chile. En este último evento, atendidas las normas sobre eliminación de la doble tributación del artículo 22 del Convenio⁶, España debería otorgar un crédito por el impuesto pagado en Chile sobre las referidas rentas.

Dado que el contribuyente no sería residente de Chile para efectos del Convenio, resulta necesario establecer si el trabajo realizado mientras se encontraba físicamente presente en España debe considerarse como ejercido en Chile.

Al respecto, y conforme al artículo 14 del Convenio, la regla general es que un empleo se entienda ejercido en el lugar donde el trabajador está físicamente presente al tiempo de desarrollar las actividades por las cuales se paga la remuneración. Con todo, lo anterior debe distinguirse de las labores realizadas bajo circunstancias extraordinarias como las derivadas de la crisis del Covid-19 y las labores que no requieren la presencia física del trabajador, como, por ejemplo, los trabajos que se realizan de manera remota por medios electrónicos.

En relación a estas últimas, el lugar físico donde el trabajador se encuentre presente en un momento o periodo de tiempo determinado no resultan determinantes para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato. En particular, durante la epidemia del Covid-19 muchos trabajadores han sido autorizados para ejercer sus labores en forma remota dentro y fuera del país, manteniéndose vigentes y generando efectos los contratos regidos por la normativa chilena.

Al respecto, se hace presente que el Secretariado de la OCDE ha publicado un documento indicando que, atendido que la crisis generada por el Covid-19 dice relación con un periodo en el que han debido implementarse medidas importantes en circunstancias excepcionales, se recomienda que los países consideren las circunstancias que serían las imperantes en tiempos de

⁴ Oficio N° 476 de 2019

⁵ El artículo 14 del Convenio establece lo siguiente:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
b) las remuneraciones se pagan por una persona en calidad de empleador que no sea residente del otro Estado, o en su nombre, y
c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que dicho empleador tenga en el otro Estado”.

⁶ El artículo 22 del Convenio establece lo siguiente:

“1. En España, la doble imposición se evitará de la siguiente forma:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Chile, España, con arreglo a las disposiciones aplicables de la legislación española, permitirá:

i) la deducción del impuesto sobre la renta efectivamente pagado de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Chile, en su caso, neto del Impuesto de Primera Categoría;

ii) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Chile sobre esos elementos patrimoniales;

iii) la deducción del impuesto sobre la renta efectivamente pagado por una sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan (Impuesto de Primera Categoría). Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Chile.

b) Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de España o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.”

mayor normalidad al momento de determinar la residencia tributaria y la tributación de una persona afectada por medidas derivadas de la crisis del Covid-19.

En todo caso, se hace presente que, para resolver un posible problema de doble tributación, el Convenio establece un procedimiento en el artículo 24 que obligará a las administraciones tributarias de España y Chile a hacer lo posible para resolver la situación de doble tributación del contribuyente.

III CONCLUSIÓN.

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) No es posible confirmar el criterio signado con el número 1) del Antecedente y, en cambio, se informa que Chile está facultado a gravar con impuestos las rentas del trabajo dependiente percibidas por el trabajador por los servicios prestados de manera remota desde España durante el período que va desde el 7 de marzo de 2020 al 26 de noviembre de 2020.
- 2) De acuerdo con lo anterior y respecto de su consulta 4), si el trabajador es considerado residente de España para efectos del Convenio, según el párrafo 1 del artículo 14 del Convenio, España también puede gravar las rentas obtenidas por el trabajador, pero debe dar un crédito por el impuesto pagado en Chile de conformidad a lo dispuesto en el artículo 22 del Convenio. Con todo, conforme al mismo párrafo 1 del artículo 14, el empleo ejercido en Chile y las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en Chile.
- 3) En cuanto a las consultas 2) y 3), no es necesario pronunciarse atendido lo expuesto precedentemente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 684, de 12.03.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales