



PÉRDIDA DE RESIDENCIA Y DOMICILIO EN CHILE

Marcela Silva
Socia Grupo Vial Abogados
msilva@grupovial.cl

Javier Cortés
Socio Cortés Tax & Legal
jcortes@cortestaxlegal.com

RESUMEN:

El presente artículo da una visión general y práctica sobre los elementos a tomar a consideración para que una persona natural pierda su domicilio o residencia tributaria en Chile.

Palabras claves: Domicilio, residencia, pérdida de domicilio, personas naturales, reglas de desempate en caso de doble residencia, Convenios de Doble Tributación.

1. INTRODUCCIÓN

En las últimas reformas tributarias, entre otros cambios, se ha ido aumentando la carga impositiva de personas naturales con domicilio o residencia en Chile, con el objeto de aumentar la recaudación fiscal para hacer frente a las demandas sociales que han surgido en los últimos años. Así, se han ido incrementando las tasas del Impuesto Global Complementario (“IGC”), se incorporó una sobretasa de Impuesto Territorial, que grava a aquellos contribuyentes propietarios de bienes raíces cuyo valor, supere en total, un determinado umbral. Asimismo, se han considerado propuestas que buscan introducir impuestos al patrimonio neto, aplicables a personas naturales domiciliadas o residentes en el país, aunque dichas iniciativas no han prosperado hasta la fecha.

Por otro lado, las últimas reformas tributarias no han incorporado modificaciones sustanciales a los conceptos de “residencia” y “domicilio”, que son los factores de conexión que establece el sistema tributario chileno para efectos de gravar a un contribuyente sobre la base de sus rentas de origen mundial. El único cambio relevante en ese sentido fue aquél incorporado por la Ley No. 21.210 de 2020, que se analiza más adelante en este artículo.

En relación a la pérdida de domicilio y residencia en Chile, situación que en la práctica ocurre cada vez con más frecuencia, debido a múltiples razones, tales como la globalización, la posibilidad de trabajar de forma remota, traslados transfronterizos dentro de empresas multinacionales, entre otras, persisten algunas interrogantes que no han sido abordadas por la ley ni por el Servicio de Impuestos Internos (“SII”), generando incertidumbre en los contribuyentes que deciden mudar su residencia a otro país. Por ello, el presente artículo busca identificar y analizar aquellas incertezas, con el objeto de brindar soluciones que aclaren y proporcionen seguridad a los contribuyentes, así como esbozar algunos conceptos que podrían requerir mejoras.

2. FACTORES DE CONEXIÓN CON CHILE

Los dos factores de conexión que permiten al Estado de Chile gravar una renta son, la *residencia o domicilio fiscal* y el concepto de *f fuente* de la renta. En virtud del primero de dichos factores de conexión, el Estado de Chile tiene derecho a gravar una renta, porque la persona natural tiene “*domicilio*” o “*residencia*” en Chile, en cuyo caso, el contribuyente deberá tributar por su renta de fuente mundial, según lo dispone el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”)¹. En el segundo caso, tratándose de una renta de fuente

1 De acuerdo con el artículo 3° de la LIR, “*toda persona domiciliada o residente en Chile paga 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 afectas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente de entrada esté dentro del país.*”

chilena, tanto los residentes como no residentes en Chile deberán tributar en el país². En el caso de una persona con domicilio o residencia fiscal en el extranjero deberá tributar únicamente por sus rentas de fuente chilena, con Impuesto Adicional (“IA”), que es aquel que grava las rentas obtenidas por no residentes en Chile. En el sistema tributario chileno, la nacionalidad no es un factor de conexión.

Lo anterior tiene especial relevancia para el tema que se analiza en este artículo, porque los efectos tributarios son muy diferentes para una persona que mantiene su residencia o domicilio en Chile, para efectos tributarios y aquellos que la pierden. Esto cobra aún más importancia teniendo en consideración proyectos de reforma tributaria que intentan introducir impuestos al patrimonio neto, los cuales, naturalmente sólo podrían aplicarse a las personas que tienen una residencia fiscal en nuestro país.

3. CONCEPTO DE DOMICILIO Y RESIDENCIA TRIBUTARIA EN LA NORMATIVA CHILENA

De acuerdo con nuestra legislación, los factores personales de conexión con Chile son el “domicilio” y la “residencia”, como lo dispone el artículo 3° de la LIR, según se explicó anteriormente.

El concepto de “residencia” está definido en el N° 8 del artículo 8° del Código Tributario (“CT”), que dispone que *“una persona natural adquirirá residencia en el país si permanece 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”*, concepto que fue incorporado en la Ley 20.210 de 2020.³

Luego, como precisa la Circular N° 63 del 2021, una vez cumplidos 184 días de presencia en el país (esto es, cuando la permanencia “exceda” de 183 días), ininterrumpidos o no, en un periodo de 12 meses consecutivos, la persona será considerada residente desde ese día.

2 Artículo 10, incisos primero y segundo, de la LIR: *“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”* y que *“son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas del uso, goce o explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual”*, respectivamente.

3 La Ley N° 21.210 de 2020 vino a precisar en la definición de “residencia”, en cuanto a los criterios previstos en la LIR referidos al cómputo del número de días de permanencia en territorio chileno, que las ausencias esporádicas en el extranjero deben ser consideradas como días de presencia en Chile incorporando la frase *“interrumpidas o no”*. Antiguamente la definición no contenía tal precisión y el SII entendía que la permanencia debía ser ininterrumpida. Por ejemplo, en el oficio N° 1.583 de 2008 del SII, en que se indicaba: *“Al respecto debe precisarse que para los fines del cómputo de dicho plazo, los periodos de permanencia a que se refiere dicha norma deben ser sin interrupciones.”*

Por su parte, el concepto de “domicilio” no está definido en la legislación tributaria. A falta de definición en la normativa tributaria, se debe recurrir al concepto del artículo 59 del Código Civil que dispone lo siguiente: “*El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella*” (lo destacado es nuestro).

De esta forma, el concepto de “domicilio” o la calidad de domiciliado en Chile, no está condicionado a la permanencia de una persona en el país por un período de tiempo determinado, puesto que, si bien el extranjero que ingresa al país debe ser considerado en principio como no domiciliado en el país. En efecto, si éste alegare que constituyó domicilio desde su ingreso y lo prueba con antecedentes como haberse mudado a Chile con toda su familia, que arrendó o compró una casa para vivir, que sus hijos estudian en colegios del país, y que además, se vino a Chile en razón de un contrato de trabajo, tales circunstancias podrían ser indicativas que el contribuyente constituyó domicilio desde el primer día de su ingreso al país; a menos que existan otros antecedentes que prueben que el individuo mantiene su domicilio en el extranjero⁴. Como consecuencia de lo anterior, a diferencia de lo que ocurre con la residencia, se puede adquirir domicilio desde el primer día de entrada al país, en la medida que se desprenda el ánimo, real o presuntivo, de permanecer en el mismo.

4. PÉRDIDA DE RESIDENCIA Y DOMICILIO

4.1. Normativa legal aplicable

En relación con la pérdida de residencia y domicilio en Chile, en primer lugar, hay que tener presente que el artículo 4° de la LIR dispone que, para los efectos de dicho cuerpo legal “*la ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile si la persona conserva, en forma directa o indirecta, el asiento principal de sus negocios en Chile*” (lo destacado es nuestro).

En consecuencia, **una persona puede perder la residencia en Chile** -que será una cuestión de hecho de verificar – si ha estado ausente del país por 184 días o más en un periodo cualquiera de 12 meses. En este sentido, la referida Circular N° 63 de 2021 del SII instruye que una persona pierde su residencia en Chile en caso de ausentarse del país por, al menos, 184 días, sean estos ininterrumpidos o no, dentro de un período de 12 meses consecutivos. Sin embargo, ello no es indicativo que la persona pierda el domicilio si existe el ánimo de permanecer en el país. En esa línea, de acuerdo a lo dispuesto en la norma citada, no se pierde el domicilio si es que la persona conserva en Chile el “asiento principal de sus negocios”, concepto clave que analizaremos en el apartado siguiente.

4 Oficio No. 2.066 de 2012 del SII.

En definitiva, el ánimo, como se explicó, es relevante para los efectos de la determinación del “domicilio”, pero no de la “residencia”, basándose esta última en un hecho objetivo, cual es la permanencia en el país durante el plazo establecido en la ley.

Por el contrario, para perder el domicilio en Chile, de acuerdo con la normativa tributaria, se deben cumplir dos requisitos copulativos, a saber: (i) no tener residencia en Chile y (ii) no tener el asiento principal de los negocios en el país, lo que, de acuerdo al texto legal, sería presuntivo de que la persona no tiene el ánimo de mantener su domicilio en Chile.

Por su parte, la Circular No. 63 de 2021 del SII explica en qué casos debe entenderse que un contribuyente ha perdido la residencia y/o el domicilio en Chile. Esta Circular señala que una 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. Agrega 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”*.

En ese sentido, la Circular dispone que la intención de perder el domicilio tributario debe acreditarse con pruebas que permitan considerar que ya no cuenta con su asiento principal de negocios en Chile, lo cual podrá incluir, entre otros, los siguientes:

- i. 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).
- ii. La venta de los activos que posea en Chile.
- iii. Los contratos de arriendo o certificados de dominio sobre propiedades en el extranjero y pago de los servicios básicos de éstos.

Además, la referida Circular agrega que, 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.

El contribuyente que prevé que perderá su domicilio y residencia deberá presentar la declaración referida, la que deberá ser acompañada del borrador de Formulario 22 a declarar en virtud del artículo 103 de la LIR, por las rentas devengadas hasta

la fecha en que pierda efectivamente la residencia, conforme a las instrucciones de la Resolución No. 133 de 2021 que se analiza más abajo. En caso de que el contribuyente obtenga otras rentas durante el periodo que falte para que se genere la pérdida de residencia, una vez ausente del país, el IGC podrá ser reliquidado al año tributario siguiente.

Por último, hacemos presente que la Circular indica que la obligación establecida en dicho artículo corresponde a una norma de control y, por tanto, no es una norma que determine la pérdida de domicilio o residencia *per sé*.

4.2. Obligaciones frente al SII

El artículo 103 de la LIR dispone que, los contribuyentes que dejaren de estar afectos a IGC, debido a que perderán su domicilio o residencia, deberán declarar y pagar la parte del impuesto devengado correspondiente al año calendario de que se trate antes de ausentarse del país. Agrega la norma que tendrán derecho a los créditos en forma proporcional al período a que corresponden las rentas declaradas.

La Resolución No. 133 de 2021 del SII, por su parte, regula la obligación de presentar la declaración jurada de los contribuyentes que perderán su domicilio y residencia en Chile. En el resolutivo 1°, dispone que los contribuyentes que dejaren de estar afectos al IGC deberán cumplir con su obligación de declarar dicho impuesto, mediante una petición administrativa.

Para ello, deberán presentar, al menos, los siguientes antecedentes:

- i. Borrador de la propuesta de formulario 22, por el año tributario respectivo, con la determinación del impuesto proporcional.
- ii. Documentos que respalden el nuevo domicilio del contribuyente en el país extranjero.

El contribuyente también podrá presentar una carta explicativa que fundamente 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.

Esta obligación deberá cumplirse, a más tardar, dentro de 3 meses antes de la fecha en que el contribuyente se ausentará del país. El retardo u omisión en la presentación de los antecedentes señalados, o su presentación incompleta o con antecedentes erróneos, será sancionado de acuerdo con lo establecido en el artículo 109 del CT, sin perjuicio de las sanciones establecidas en el artículo 97 N° 2, 3 y 4, también del CT, en caso que corresponda.

En relación a la obligación de presentar esta declaración, el oficio No. 2875 de 2022 del SII, indica que ésta *“no determina la pérdida del domicilio ni de la residencia del contribuyente, operando solo como norma de control para el contribuyente que prevé la pérdida de residencia y de domicilio , procediendo a declarar y pagar el IGC devengado que le corresponda, el cual se deberá reliquidar en la declaración anual de rentas si existieron rentas entre la declaración y la pérdida efectiva de residencia y domicilio o si estas no se perdieron”*.

En otras palabras, de acuerdo a la interpretación del SII, entendemos que la presentación de la referida declaración jurada no constituye por sí sola, prueba suficiente de que el contribuyente perderá la residencia o domicilio en el país. Asimismo, en nuestra opinión, la falta de presentación de dicha declaración tampoco obsta a que el contribuyente pueda acreditar la pérdida de residencia o domicilio con otros medios de prueba. Asimismo, en nuestra opinión, un contribuyente que pierde el domicilio en Chile y sigue obteniendo rentas de fuente chilena, debe declarar el IA que corresponde, sin necesidad de que el SII emita una resolución constatando la pérdida de domicilio.

5. CONCEPTO DE “ASIENTO PRINCIPAL DE LOS NEGOCIOS”

Como se indicó anteriormente, conforme al artículo 4° de la LIR, *“Para los efectos de esta ley, la ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile si la persona conserva, en forma directa o indirecta, el asiento principal de sus negocios en Chile”*⁵ (lo destacado es nuestro).

El concepto de “asiento principal de los negocios” no está definido en la ley tributaria, pero se ha ido construyendo a partir de la jurisprudencia administrativa del SII. La autoridad tributaria, a través de oficios, ha ido definiendo lo que debe entenderse por *“asiento principal de sus negocios”* contenido en la LIR.

Hacemos presente que dicho concepto, emana de una norma de derecho civil más amplia. El artículo 65 del Código Civil prescribe que *“el domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzosamente, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior.”* Como puede apreciarse, la norma civil se refiere tanto a la conservación de la familia como al asiento principal de los negocios en el domicilio anterior. Sin embargo, la norma tributaria se refiere exclusivamente al

5 La Ley N° 21.210 de 2020 modificó la redacción para hacer más amplia la conexión con Chile, ya que el texto anterior decía: *“...conservando el asiento principal de sus negocios, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas.”* Hoy, con la nueva redacción, la conexión con Chile puede ser en la medida se mantenga cualquier tipo de sociedad: sociedad de personas, SpA, sociedad de acciones, etc.

factor económico, esto es, el concepto de “asiento principal de los negocios”, por lo que la jurisprudencia del SII se ha enfocado únicamente en dicho elemento, y específicamente considerando los “flujos” de ingresos, desmarcándose del elemento familiar o patrimonial.

Por su parte, el concepto al que se refiere el Código Civil, que incluye tanto al factor familiar como económico, puede ser asimilado al de “*centro de intereses vitales*”, al que se refieren los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio (“CDT”), al referirse al concepto de residencia fiscal y establecer reglas de desempate en caso de doble residencia fiscal de una persona natural.

Así, por ejemplo, ya desde el año 1997 el SII, respecto a la pérdida de domicilio de una persona, que se destinó a otro país temporalmente y mantiene vínculo de subordinación y dependencia con una empresa domiciliada en Chile mediante un contrato de trabajo, indica que ello no hace presumir que ha adquirido domicilio en otro país o que haya perdido el ánimo de vivir en Chile, por lo que el SII concluye que dicho contribuyente conservaría el domicilio⁶.

Interesa este punto de partida porque precisamente el artículo 62⁷ del Código Civil determinaría su domicilio civil en el extranjero, pues es allí donde ejerció su profesión u oficio; sin embargo, para efectos de su domicilio tributario, en tanto el dependiente mantenía un contrato de trabajo vigente en Chile y sobre todo que la destinación al extranjero era temporal, según el acuerdo laboral celebrado entre las partes, es que el SII señala que conforme al artículo 63⁸ del Código Civil no se puede presumir el ánimo de permanecer o adquirir domicilio en el extranjero. Por el contrario, el SII concluye que tal persona mantiene su domicilio en el país⁹.

En el oficio No. 1583 de 2008 del SII, por su parte, se consulta por una persona de nacionalidad norteamericana, que se trasladó a Chile para desempeñarse como ejecutivo de una empresa chilena, por lo que sus ingresos eran principalmente de fuente local. El trabajador extranjero se mudó con su familia al país, adquirió permiso de permanencia definitiva en Chile y durante su estadía adquirió dos bienes raíces, uno para vivir habitualmente en Santiago, donde ejercía su trabajo, y otro de veraneo en la playa. Asimismo, compró dos vehículos, uno para su

6 Oficio N° 910 de 1997 del SII.

7 El artículo 62 del Código Civil establece: “*El lugar donde un individuo está de asiento, o donde ejerce habitualmente su profesión u oficio, determina su domicilio civil o vecindad.*”

8 El artículo 63 del Código Civil establece: “*No se presume el ánimo de permanecer, ni se adquiere, consiguientemente, domicilio civil en un lugar, por el solo hecho de habitar un individuo por algún tiempo casa propia o ajena en él, si tiene en otra parte su hogar doméstico o por otras circunstancias aparece que la residencia es accidental, como la del viajero, o la del que ejerce una comisión temporal, o la del que se ocupa en algún tráfico ambulante.*”

9 Oficios No. 746 de 2005 del SII.

uso personal y otro para el de su cónyuge, y abrió cuentas corrientes en bancos locales. Después de algunos años, este trabajador extranjero jubiló, por lo que dejó de obtener ingresos de fuente chilena, y comenzó a percibir una jubilación pagada desde Estados Unidos. Asimismo, regresó a vivir a su residencia en Florida, Estados Unidos, junto a su familia, país donde además mantiene una segunda vivienda para fines de vacaciones. Sin perjuicio de ello, el contribuyente mantuvo un bien raíz en Chile y un automóvil, así como su cuenta corriente, para efectos de tener un lugar donde habitar durante sus visitas a Chile en plan de vacaciones.

De acuerdo a los hechos descritos anteriormente, el SII concluyó que dicho trabajador había perdido su residencia en Chile, al no permanecer por más de 183 días en el país, siempre que las visitas esporádicas que realizara no superaran los 183 días de permanencia. Además, dado que sus principales ingresos provenían de un plan de jubilación pagado desde Estados Unidos, señaló que tampoco mantenía el asiento principal de sus negocios en el país, a pesar de mantener activos relevantes en Chile¹⁰.

Agrega el oficio citado que *“el Código Civil atiende a que el individuo no conserve la familia y, además, el asiento principal de los negocios en su anterior domicilio; en tanto que para los efectos de la LIR se pondera la falta de residencia calificada y el hecho de que el contribuyente no conserve el asiento principal de sus negocios en Chile, sin referirse al factor familiar”*.

En el mismo sentido, de acuerdo al oficio No. 2.063 de 2012, el SII indica que el **“asiento principal de los negocios”** se refiere al **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**¹¹, siendo relevante la proporción que representen los ingresos de fuente chilena respecto de sus ingresos totales. Dicho oficio da a entender que si los ingresos de fuente chilena son superiores a los obtenidos de fuente extranjera (por ejemplo, manteniendo una EIRL e inversiones en valores), la persona mantiene el asiento principal de sus negocios en el país, por lo que, no obstante su ausencia, no pierde su domicilio. Siguiendo la misma línea de argumentación, el oficio No. 1.383 de 2015 del SII, señala que *“es posible sostener que el contribuyente ha perdido su domicilio en Chile en la medida que efectivamente carece de residencia para efectos tributarios y ha trasladado el asiento principal de sus negocios al extranjero (relación de trabajo y fuentes de ingresos)”*¹².

Por su parte, en el oficio No. 26 de 2019 el SII se pronuncia respecto de inversiones

10 Oficio No. 1583 de 2008 del SII

11 Oficio No. 2.063 de 2012 del SII.

12 Oficio No. 1.383 de 2015 del SII.

realizadas en el país por un no residente. La autoridad tributaria concluyó en dicho oficio que “*Un inversionista que desde el año 2015 perdió su residencia y domicilio en Chile, no adquiere domicilio en Chile por el solo hecho de efectuar inversiones en bienes inmuebles ubicados en Chile*”.

En resumen, de acuerdo a la LIR y a la jurisprudencia del SII, es posible señalar que el concepto de “asiento principal de los negocios” es el único factor para ponderar el ánimo de perder el domicilio y, dicho concepto, según oficios de la autoridad tributaria, atiende al lugar donde se originan la mayor parte de las rentas de un contribuyente y donde se encuentran radicados sus principales intereses (que entendemos se refiere a flujos económicos). Sin embargo, el Código Civil se refiere no sólo al aspecto económico, sino que también considera el factor familiar. En consecuencia, ¿sería posible considerar también el factor familiar para efectos de acreditar la pérdida de domicilio en Chile para efectos tributarios? En otras palabras, si la persona mantiene el asiento principal de sus negocios en el país, esto es, si la mayor parte de sus ingresos provienen de Chile, ¿podría dicha persona acreditar la pérdida de domicilio en virtud de otros factores? Por ejemplo, si una persona se muda a otro país para ejercer un trabajo remunerado, de forma indefinida, junto a su familia, adquiere una vivienda en la que vive de forma permanente en el extranjero, sus hijos estudian en colegios en el extranjero, dichos elementos podrían servir para acreditar la pérdida de domicilio en el país, aun cuando la mayor parte de los ingresos de la persona provengan de Chile.

Es nuestro entender, que las presunciones de los artículos 62 y siguientes del Código Civil son presunciones simplemente legales y que, en consecuencia, admiten prueba en contrario, siendo determinante demostrar el ánimo que guía a la persona. En ese sentido, a nuestro juicio, no parece lógico que una persona no pueda acreditar la pérdida de domicilio en Chile, por el hecho de generar ingresos en el país, aun cuando su vida familiar, laboral, social y cultural se encuentre en el extranjero. Tal podría ser el caso de una persona jubilada que recibe una pensión de una institución previsional chilena y que no percibe otras rentas, pero que se traslada a vivir al extranjero con el ánimo cierto y permanente de vivir en el exterior y desarrollar su vida fuera del país.

6. RESIDENCIA TRIBUTARIA EN CHILE Y LOS CDT

6.1. Concepto de residencia para efectos de los CDT (artículo 4, párrafo 1.)

En términos generales, el concepto de *residencia tributaria* también tiene mucha relevancia para determinar la aplicación de un CDT.

En este sentido, dado que la *residencia tributaria* es un concepto propio del derecho interno de cada legislación, los CDT hacen remisión expresa a los ordenamientos jurídicos locales para efectos de determinar si una persona es

residente para efectos de aplicar las normas del respectivo Convenio. En general, en el primer párrafo del artículo 4 de los CDT, se establece que: “a los efectos del Convenio respectivo, el término *“residente de un Estado Contratante”* significa *cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, pueda gravar con impuestos en razón de su domicilio, residencia, lugar de gestión o cualquier otro criterio de naturaleza similar*” (lo destacado es nuestro). Ello, por el hecho de que entre los fines perseguidos por los CDT no se busca interferir en la manera en que los Estados ejercen su potestad tributaria, manifestada en el presente caso en la definición de aquellos supuestos que han de concurrir para que una persona sea considerada como residente para efectos fiscales.

Al efecto, los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (“Comentarios al Modelo OCDE”¹³ o “Comentarios”), señalan que “...*Los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de “residente” y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado. Dichos convenios no establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir la residencia para que los Estados contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena. En este aspecto, los Estados basan su posición exclusivamente en su legislación interna.*” (lo destacado es nuestro)

Es importante señalar que los Comentarios indican que una persona no se considera, *“residente de un Estado contratante”* en el sentido del CDT si, aun cuando se considere residente con arreglo a la legislación interna, se somete a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo. Esta situación se produce en ciertos Estados respecto de las personas físicas, particularmente en el caso de diplomáticos y empleados consulares extranjeros que prestan servicios en su territorio¹⁴. En otras palabras, lo que indican los Comentarios es que la persona debe tener **sujeción plena o ilimitada** a la jurisdicción que reclama su residencia fiscal.

Lo anterior, excluye de la definición de residente de un Estado contratante a sociedades y otras personas que no estén sujetas a imposición en un Estado contratante por sus rentas de fuente mundial, debido a que, aun siendo residentes de ese Estado en virtud de su normativa fiscal (por ejemplo, pudieran obtener un certificado de residencia), tributan sólo por sus rentas de fuente local¹⁵.

De acuerdo con los Comentarios al Modelo OCDE, esto puede presentar

13 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“OCDE”).

14 Párrafo 8.1. de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio OCDE.

15 Párrafo 8.2. de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio OCDE.

dificultades y limitaciones respecto de personas naturales que, si bien tributan sobre rentas de fuente mundial, gozan de ciertas exenciones temporales. Con relación a ello, no es claro qué ocurre con aquellas jurisdicciones que aplican un sistema de tributación territorial, es decir, que únicamente gravan las rentas obtenidas de fuente local. Los Comentarios en ese punto, indican que no parecería razonable excluir de la aplicación de un CDT, a todos los residentes de un país que aplica tributación sobre base territorial¹⁶. Sin embargo, esto sería contradictorio con el principio de sujeción plena explicado anteriormente.

A nuestro juicio, una interpretación armónica de las normas de un CDT llevaría a concluir que **un residente de un país que aplica tributación sobre base territorial** (esto es, que sólo grava rentas de fuente local) **sí sería considerado residente bajo un CDT y tendría derecho a los beneficios de este**, por ejemplo, tratándose de pagos de dividendos, regalías, intereses, entre otros, incluyendo la aplicación de las reglas de desempate. Lo anterior, porque si bien, dichos contribuyentes no tributarían sobre la base de renta mundial, **tributarían bajo el régimen general de su país de residencia**. Por otro lado, aquellas personas que viven en jurisdicciones que gravan las rentas de fuente mundial, pero que, por una exención o beneficio, sólo tributan por rentas de fuente local, ya sea de forma transitoria o permanente, no se los consideraría residentes para efectos del respectivo CDT, ya que dicho régimen tributario no sería el régimen general de tributación. En otras palabras, en este último caso, dichos contribuyentes no estarían bajo una tributación plena al estar acogidos a algún régimen especial de tributación.

En el caso de Chile, esto ocurre en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 de la LIR, que dispone que los extranjeros que constituyan domicilio o residencia en Chile, durante los 3 primeros años de permanencia en Chile, tributarán en el país únicamente por sus rentas de fuente chilena (local). **Al no tributar por sus rentas de fuente mundial, no se los consideraría residentes fiscales para efectos de los CDT, puesto que no tienen sujeción plena a imposición en Chile**. En ese sentido, el oficio No. 1.984 de 2019 dispone 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 Argentina, se requiere que concurren dos elementos:*

- 1) *que la persona esté afecta 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,*

16 Párrafo 8.3. de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio OCDE.

- 2) *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*¹⁷.

En consecuencia, de acuerdo con el criterio establecido en dicho oficio, si una persona no tributa en Chile sobre la base de su renta mundial, no sería elegible para beneficiarse de un CDT.

6.2. Reglas de desempate de doble residencia fiscal (artículo 4, párrafo 2.)

Habiendo establecido que los CDT no definen el concepto de residencia -definición que efectúa la legislación doméstica y que, en el caso de Chile, se refiere a los conceptos de “domicilio” y “residencia” ya analizados-, cabe señalar que el párrafo segundo del artículo 4 de los CDT suscritos por Chile, siguiendo el modelo OCDE, contempla normas de desempate en casos de doble “residencia” de una persona natural.

Por ejemplo, una persona podría estar en una situación de doble residencia fiscal, si es residente en otro país -tiene una permanencia igual o superior a 184 días en otro país-, al mismo tiempo tiene domicilio en Chile porque mantiene el asiento principal de sus negocios.

Para resolver un conflicto de doble residencia fiscal de una persona natural es preciso establecer reglas especiales que den preferencia al vínculo con un Estado respecto del otro.

En estos casos, el artículo 4, párrafo segundo de los CDT establece las siguientes reglas para determinar la residencia fiscal del contribuyente para efectos del CDT: *“Cuando una persona natural o física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*

*a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una **vivienda permanente** a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga **relaciones personales y económicas más estrechas** (centro de intereses vitales);*

*b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva **habitualmente**;*

17 En el mismo sentido el oficio No. 1746 de 2022 del SII señala que *“Para que una persona sea considerada residente para efectos del Convenio se requiere de un factor de conexión o nexo con el Estado Contratante y que en virtud de ello tribute por sus rentas de fuente mundial en ese Estado”*.

*c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea **nacional**;*

*d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes **resolverán** el caso mediante procedimiento de acuerdo mutuo.” (Lo destacado es nuestro)*

Lo anterior se traduce en que, en casos de doble residencia fiscal de una persona natural, se deben aplicar reglas de prelación para definir la residencia en favor de una jurisdicción y, en caso, que igual persista una situación de igualdad, los Estados contratantes **deberán** definir la jurisdicción en la que se considerará residente al contribuyente, mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. Lo anterior significa que es una obligación de los Estados lograr un acuerdo respecto a la residencia del contribuyente en una de las dos jurisdicciones involucradas. En ningún caso, se debe mantener la situación de doble residencia tributaria para una persona natural, ya que ello atentaría con el propósito de los CDT, cual es, eliminar la doble tributación.

Hacemos presente que no aplica la misma norma para las personas jurídicas, ya que, en dicho caso, no existe el deber de los Estados de llegar a un acuerdo respecto de la residencia de la empresa, por lo que, de persistir la situación de doble residencia, la doble tributación se mitigaría a través de otros mecanismos, tales como los créditos por impuestos pagados en el exterior (artículo 23 de los CDT).

Por su parte, los Comentarios al Modelo OCDE indican que se considera como residencia de la persona física el lugar donde tiene la propiedad o el disfrute de una vivienda. Esa vivienda debe ser permanente, es decir, la persona física la debe haber amoblado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estadía en un determinado lugar en condiciones que sea evidente que es de corta duración¹⁸.

En lo referente al concepto de vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles, entre otros). **Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda**, lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.)¹⁹.

18 Párrafo 12 del artículo 4 de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE 2017.

19 Párrafo 13 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio OCDE 2017.

Ahora bien, si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados Contratantes o en ninguno de ellos, el apartado 2 da preferencia al Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, entendiéndose que ese sería el **centro de sus intereses vitales**. Este concepto, es más amplio que el concepto de “asiento principal de los negocios” analizado anteriormente, puesto que considera factores familiares además del factor económico.

En ese sentido, los Comentarios al Modelo OCDE indican que *“si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados Contratantes, será necesario considerar los hechos para determinar con cuál de los dos Estados tiene relaciones personales y económicas más estrechas. Pero claro está, si es posible desempatar con la vivienda permanente, no se debe seguir escalando. Si ello no es posible -sea porque la persona no tiene vivienda permanente en ningún país, o bien, porque tiene en ambos-, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención”*. A mayor abundamiento, los Comentarios agregan a modo ejemplar que *“si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado”*²⁰.

En consecuencia, el concepto de centro de intereses vitales al que se refieren los CDT, como puede apreciarse, considera diversos factores relativos a una persona natural, esto es, elementos familiares, sociales, culturales, políticos, entre otros, además del factor económico o empresarial. En ese sentido, los Comentarios le dan especial relevancia al comportamiento personal de las personas físicas. Por ello, es importante tener en cuenta estas normas de desempate, puesto que el análisis de la pérdida de domicilio es distinto de haber un CDT vigente con otro Estado. En estos casos, **se debiesen considerar todos los elementos mencionados anteriormente para efectos de apreciar si la persona tiene la intención de mudar su domicilio a otro país**, a diferencia de aquellos en que no hay un CDT vigente con el otro país involucrado, ya que, en este último caso, aplicaría únicamente el concepto de asiento principal de los negocios, que como se señaló, atiende al factor económico y al lugar donde la persona obtiene la mayor parte de sus rentas.

20 Párrafo 15 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio OCDE 2017.

Siguiendo con las normas de desempate de los CDT, si la persona dispone de una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, o bien, no dispone de una vivienda permanente en ninguno de ellos y, además, no es posible determinar en cuál de ellos tiene el centro de sus intereses vitales, se da preferencia al Estado contratante **donde la persona viva habitualmente**²¹.

En la primera situación, cuando la persona disponga de una vivienda permanente en ambos Estados, el hecho de que tenga un domicilio habitual en un Estado y no en otro aparece como la circunstancia que, en caso de duda en cuanto a la localización de su centro de intereses vitales, hará inclinar la balanza del lado del Estado donde permanezca con mayor frecuencia. A tal fin, deben considerarse, no sólo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado²².

La segunda situación se refiere al caso de una persona que no tiene una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes como, por ejemplo, en el caso de que la persona se desplace de un hotel a otro. En este supuesto han de considerarse igualmente todas las estancias en un Estado, sin que sea necesario determinar la razón de estas²³.

Al disponer que, en las situaciones referidas, se dé preferencia al Estado contratante donde more la persona física, no se precisa el período de tiempo al que debe extenderse la comparación. Ha de ser un período lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias²⁴.

Finalmente, la última regla señala que cuando la persona viva en ambos Estados contratantes, o no lo haga en ninguno de ellos, **se da preferencia al Estado del que sea nacional**. Si, incluso en esos supuestos, la persona posee la nacionalidad de ambos Estados contratantes, o no posee la de ninguno de ellos, la norma ordena a las autoridades competentes la resolución de la cuestión mediante un acuerdo amistoso conforme al procedimiento de acuerdo mutuo (artículo 25)²⁵.

Lo anterior puede generar situaciones asimétricas en la práctica dependiendo de las circunstancias. Tal sería el caso, por ejemplo, de dos personas que se trasladan a vivir al exterior, pero que mantienen rentas en Chile, y que son superiores a las rentas que perciben desde el exterior respectivamente. En ambos casos, las personas se trasladan a vivir al extranjero por motivos de trabajo de forma

21 Párrafo 16 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de CDT OCDE.

22 Párrafo 17 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de CDT OCDE.

23 Párrafo 18 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de CDT OCDE.

24 Párrafo 19 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de CDT OCDE.

25 Párrafo 20 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de CDT OCDE.

indefinida, junto con sus respectivas familias, adquieren una vivienda en la que residen de forma permanente, los hijos asisten a colegios en el exterior, entre otras circunstancias. Sin embargo, en el primer caso, la persona y su familia se mudan a vivir a Alemania, país con el cual Chile no tiene un CDT vigente y, en el segundo caso, la persona se traslada a vivir a España, país con el que hay un CDT en vigor. En el primer caso, la pérdida de domicilio se debe analizar considerando únicamente si la persona mantiene o no el asiento principal de los negocios en Chile, mientras que, en el segundo caso, se debe considerar el lugar donde la persona mantiene una vivienda permanente a su disposición y, en subsidio, donde se encuentra su centro de intereses vitales, concepto que comprende diversos factores además del económico. Siguiendo con los supuestos señalados, si la persona obtiene mayores ingresos desde Chile, en el primer caso, en que se muda a vivir a Alemania, no podría acreditar la pérdida de domicilio en el país. En cambio, en el segundo caso, al trasladarse a vivir a España y tener una vivienda permanente a su disposición en dicho país, al aplicar las normas de desempate, sí se consideraría residente en este último país para efectos del CDT.

6.3. Impuesto al Patrimonio en los CDT (artículo 2 en relación con el artículo 21)

El modelo de CDT de la OCDE no sólo cubre los impuestos a la renta, sino también los impuestos al patrimonio.

En el caso de Chile, dado que en la actualidad no existe un impuesto que grave el patrimonio neto, no ha sido materia que se vea afectada por un CDT. Ello, en tanto los CDT suscritos por Chile, en cuanto a su ámbito de aplicación (artículo 2) cubren: “... los impuestos establecidos en la *“Ley sobre Impuesto a la Renta”*”.

Esto significa que los impuestos patrimoniales que actualmente existen, como son las contribuciones de bienes raíces o impuestos territoriales, no se ven modificados por la aplicación de un CDT.

En general, los impuestos que gravan el patrimonio neto de una persona aplican a los contribuyentes domiciliados o residentes en un país. Por ello, por regla general, dejan de aplicar si la persona pierde su residencia o domicilio en el país respectivo. En consecuencia, la pérdida de domicilio o residencia también cobra relevancia para efectos de que el contribuyente deje de estar gravado no solo respecto del impuesto a la renta, sino que también respecto del impuesto al patrimonio. A nuestro juicio, si una persona, por aplicación de las normas de desempate deja de ser considerado residente en una jurisdicción, ello tendría efecto tanto para los impuestos a la renta como los impuestos al patrimonio comprendidos en el respectivo CDT. En el caso de Chile, dado que no existe un impuesto al patrimonio neto, y que los CDT suscritos por Chile, su ámbito de aplicación actualmente se refiere solo al impuesto a la renta. De aplicarse las normas de desempate y perder el domicilio en Chile, en virtud de dichas normas, el

efecto para el contribuyente será que tributará con IA y, por ese motivo, tampoco se le deberá aplicar el impuesto al patrimonio neto de llegar a existir.

Además, es importante tener en cuenta que, en algunos casos, al ocurrir situaciones de este tipo, las legislaciones aplican un “impuesto de salida” o “*exit tax*” por su sigla en inglés, en el entendido que la persona física dejará de estar gravada con impuesto al patrimonio en el respectivo país.

7. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA RECIENTE DEL SII

A continuación, se analiza la última jurisprudencia del SII, en relación con la pérdida de residencia y domicilio en el país.

En el oficio No. 2.038 de 2022 se analiza la tributación aplicable a una trabajadora chilena que se traslada a vivir a Ecuador, junto a su hija, la que entrará a estudiar en un colegio de dicho país. Asimismo, se señala que la trabajadora terminó el arriendo del inmueble en el que vivía en Chile, enviando todas sus pertenencias a Ecuador, país donde adquiere residencia. Sin perjuicio de lo anterior, la trabajadora mantiene una remuneración pagada por una empresa chilena.

Al analizar la situación, el oficio señala que la trabajadora no pierde su domicilio en Chile, ya que “*mantendría en Chile la radicación de sus principales intereses económicos – por seguir siendo dependiente de un empleador chileno y percibir sus ingresos en Chile*”.

Sin embargo, agrega el oficio que, al residir habitualmente en Ecuador, la trabajadora probablemente adquiriría residencia de acuerdo con las normas internas de Ecuador, generándose un conflicto de doble residencia. Lo anterior, de acuerdo al criterio establecido por dicho oficio, se solucionaría mediante la norma de desempate contenida en el mismo CDT, señalando que su aplicación “*podría implicar que la trabajadora sea considerada como “residente” de Ecuador para la aplicación de las normas del Convenio*”.

Finalmente, agrega que según el artículo 15 del CDT, Chile podría gravar aquella parte de la renta que se le pague a la trabajadora en virtud de su actividad realizada en Chile, debido a que, dentro de los supuestos del caso, se menciona que la trabajadora deberá viajar al país para prestar servicios.

A nuestro juicio, entendemos que este oficio analiza correctamente la situación de la trabajadora, porque concluye que, a pesar de mantener sus principales intereses económicos en Chile, en virtud del CDT Chile – Ecuador, debe ser considerada como residente en este último país por la aplicación de las normas de desempate. Entendemos que en este caso, aplica la primera regla de desempate establecida en el artículo 4 del CDT, esto es, el lugar donde la persona tiene una vivienda permanente a su disposición.

Ahora bien, el oficio no señala expresamente, que al ser considerada residente fiscal en Ecuador, y en caso de prestar servicios en Chile -los que serían rentas de fuente chilena- éstos se gravarían con Impuesto Adicional por tratarse de una persona no residente (salvo que estén exentos por el CDT). Sin embargo, a nuestro juicio, una interpretación armónica de las normas de la LIR y del CDT, llevaría a esa conclusión, en caso de generarse rentas de fuente chilena para dicha trabajadora.

En el oficio No. 1795 de 2022 del SII, se analiza la situación de una persona residente en Francia, que ha residido más de 183 días dentro de un periodo de 12 meses en dicho país y mantiene una unión civil con una persona de nacionalidad francesa que implica una declaración conjunta de impuestos. Además, trabaja de forma *freelance* y remota con una empresa chilena que le paga en pesos en una cuenta en un banco chileno.

El referido oficio señala que, en caso de que una persona natural fuere residente de ambos Estados, para que dicha persona obtenga los beneficios del respectivo CDT, es necesario determinar cuál de los dos Estados debe ser considerado como el la residencia de tal persona, siguiendo las disposiciones de desempate contenidas en el párrafo 2 de su artículo 4.3. En ese sentido, indica el oficio que *“supuesto que, por aplicación del CDT y sus reglas de desempate, el consultante sea considerado como persona natural residente en Francia, de conformidad con lo dispuesto en la letra c) del párrafo 3 del artículo 5 y el artículo 7 del Convenio, Chile podrá gravar las rentas que dicha persona obtenga de la prestación de servicios profesionales y otras actividades de naturaleza independiente en Chile si tal persona está presente en Chile durante un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses. Por su parte, Francia deberá eliminar la doble imposición sobre las rentas que pueden ser gravadas en Chile, según las normas del artículo 22 del Convenio”*.

Al igual que en el caso anterior, aunque no se señala expresamente, el oficio da a entender que, si el trabajador no realiza actividades en Chile, esto es, no percibe rentas de fuente chilena, no debiese tributar en el país, puesto que, al ser considerado residente de Francia, sólo debiese tributar en Chile por sus rentas de fuente chilena. En consecuencia, las rentas que perciba por actividades desarrolladas en Francia, aún cuando sean pagadas desde Chile, no constituyen rentas de fuente chilena y no debiesen estar afectas a tributación en el país, salvo que se configure en establecimiento permanente en el país.

El oficio No. 1679 de 2022 del SII, se refiere a una psicóloga que se traslada a vivir al exterior, pero que continúa prestando servicios a pacientes chilenos, y que de perder tanto la residencia como el domicilio en Chile, deberá tributar en Chile con el IA, en conformidad con el N° 2 del inciso 4 del artículo 59 de la LIR. Lo anterior, es sin perjuicio de algún CDT que eventualmente corresponda

aplicar al caso concreto, el cual podría limitar la potestad tributaria de alguno de los Estados Contratantes.

Por último, nos referiremos a la pérdida de domicilio o residencia de una persona que ha realizado inicio de actividades como empresario individual y que, por lo tanto, está afecto a Impuesto de Primera Categoría (“IDPC”). Hasta hace unos meses, no existía certeza si dicho contribuyente podía perder domicilio en Chile. El oficio No. 1.152 de 2023 del SII, correctamente aclaró que el hecho que **una persona natural mantenga una empresa individual no impide al titular perder su residencia o domicilio en el país**, siempre que el asiento principal de sus negocios se encuentre en el extranjero, esto es, que obtenga su mayor fuente de ingresos desde otro país. El oficio agrega que no es necesario realizar término de giro a la empresa individual, por lo que entendemos de dicho oficio, que ésta puede subsistir y seguir operando, y la persona natural pasaría a ser un contribuyente no residente en Chile, por lo que sólo tributaría en el país por sus rentas de fuente chilena, con IA.

De los oficios analizados anteriormente, puede desprenderse que, para perder el domicilio en Chile, el contribuyente debe acreditar que el asiento principal de sus negocios no está en el país. Sin embargo, puede ocurrir que un contribuyente (persona natural), **aún manteniendo el asiento principal de los negocios en Chile**, esto es, que la fuente principal de sus ingresos siga estando en el país, por aplicación de las normas de desempate de los CDT, **éste pierda el domicilio si tiene una “vivienda permanente” a su disposición en el otro Estado**, puesto que ésta es la primera regla para desempatar en casos de doble residencia.

8. CASOS PRÁCTICOS

Para graficar los elementos esbozados, particularmente el concepto de asiento principal de los negocios, se analizan distintos casos, que se explican a continuación:

Ejemplo 1 (elaboración propia):

| Ejemplo País Sin CDT con Chile | Valor de Mercado del Activo | Rentas generadas por activos / remuneraciones |
|---|-----------------------------|---|
| Patrimonio en Chile | | |
| Departamento en Santiago, Chile | \$200.000.000 | \$ 12.000.000 |
| Acciones de SpA (explota locales comerciales en strip center) | \$350.000.000 | \$ 96.000.000 |
| SUBTOTAL | \$550.000.000 | \$ 108.000.000 |
| Patrimonio en el extranjero (Alemania) | | |
| Casa familiar donde vive | \$450.000.000 | \$ - |
| Automóviles | \$50.000.000 | \$ - |
| Fondos Mutuos | \$100.000.000 | \$ 5.000.000 |
| Segunda vivienda para vacaciones | \$220.000.000 | \$ - |
| Remuneración por contrato de trabajo | \$0 | \$ 84.000.000 |
| SUBTOTAL | \$820.000.000 | \$ 89.000.000 |

Supongamos que una persona tiene un patrimonio de \$550 millones en Chile y de \$820 millones en Alemania, siendo este último superior. Por otro lado, las rentas o flujos que obtiene desde Chile, por inversiones pasivas (arriendo de departamento y locales comerciales que mantiene a través de una sociedad), son superiores a las que obtiene desde Alemania, tanto por su trabajo como empleado dependiente y por inversiones en fondos mutuos.

De acuerdo a la normativa tributaria chilena y la jurisprudencia del SII, en dicho caso, el contribuyente mantendría el asiento principal de sus negocios en Chile, por lo que no sería posible acreditar la pérdida de domicilio, aún cuando tenga una vivienda de forma permanente en Alemania y su centro de intereses vitales en dicho país.

Ejemplo 2 (elaboración propia):

| Ejemplo País con CDT con Chile | Valor de Mercado del Activo | Rentas generadas por activos / remuneraciones |
|---|-----------------------------|---|
| Patrimonio en Chile | | |
| Departamento en Santiago, Chile | \$220.000.000 | \$ 12.000.000 |
| Acciones de SpA (explota locales comerciales en strip center) | \$350.000.000 | \$ 96.000.000 |
| SUBTOTAL | \$570.000.000 | \$ 108.000.000 |
| Patrimonio en el extranjero (España) | | |
| Casa familiar donde vive | \$380.000.000 | \$ - |
| Automóviles | \$40.000.000 | \$ - |
| Fondos Mutuos | \$90.000.000 | \$ 4.500.000 |
| Segunda vivienda para vacaciones | \$250.000.000 | \$ - |
| Remuneración por contrato de trabajo | \$0 | \$ 78.000.000 |
| SUBTOTAL | \$760.000.000 | \$ 82.500.000 |

Ejemplo 3 (elaboración propia):

| Ejemplo Países Con y Sin CDT con Chile | Valor de Mercado del Activo | Rentas generadas por activos / remuneraciones |
|--|-----------------------------|---|
| Patrimonio en Chile | | |
| Departamento en Santiago, Chile | \$200.000.000 | \$ 12.000.000 |
| Acciones de SpA (explota locales comerciales en strip center) | \$350.000.000 | \$ 108.000.000 |
| SUBTOTAL | \$550.000.000 | \$ 120.000.000 |
| Patrimonio en país 1: Alemania. | | |
| Casa familiar donde vive | \$450.000.000 | \$ - |
| Automóviles | \$50.000.000 | \$ - |
| Fondos Mutuos | \$100.000.000 | \$ 5.000.000 |
| Remuneración por contrato de trabajo | \$0 | \$ 84.000.000 |
| SUBTOTAL | \$600.000.000 | \$ 89.000.000 |
| Patrimonio en país 2: Francia. | | |
| Segunda vivienda para vacaciones (no está a disposición permanente ya que se arrienda) | \$500.000.000 | \$ 60.000.000 |
| Yate en la costa azul | \$600.000.000 | \$ 30.000.000 |
| SUBTOTAL | \$1.100.000.000 | \$ 90.000.000 |

En este ejemplo, hay 3 jurisdicciones involucradas: Chile, Alemania (país sin CDT con Chile) y Francia (país con CDT con Chile).

Como puede apreciarse, en primer lugar, el patrimonio de este contribuyente se encuentra principalmente en el exterior, y específicamente, una mayor proporción en Francia.

Por otro lado, sus rentas también provienen principalmente desde el exterior, sin embargo, si se consideran las rentas por cada país de forma individual, las rentas chilenas superan a los países extranjeros (Alemania y Francia) individualmente considerados.

En esta situación, entendemos que la persona ya no tiene el asiento principal de los negocios en Chile y, por lo tanto, ha perdido su domicilio en el país. En una situación como ésta, se deben considerar todas las rentas del exterior conjuntamente para efectos de compararlas con las rentas de fuente chilena (criterio establecido en el Oficio No. 2063 de 2012 del SII) y así determinar si mantiene o no el asiento principal de los negocios en el país. En este caso particular, a nuestro juicio, no se mantendría el asiento principal de los negocios en Chile, ya que los flujos provenientes del exterior son superiores a aquellos de fuente local, por lo que, aplicando las normas tributarias chilenas, debería concluirse que ha perdido su domicilio en Chile.

Por otro lado, cabe preguntarse dónde debe entenderse residente o domiciliada la persona en dicho ejemplo. En nuestra opinión, para dicho efecto, correspondería

aplicar el CDT Alemania – Francia, de haberlo, y de seguir la misma estructura que el modelo de CDT de la OCDE, primaria el criterio de la vivienda permanente, por lo que la persona debiese ser considerada residente en Alemania.

Ejemplo 4 (elaboración propia):

| Ejemplo Países Con y Sin CDT con Chile | Valor de Mercado del Activo | Rentas generadas por activos / remuneraciones |
|--|-----------------------------|---|
| Patrimonio en Chile | | |
| Departamento en Santiago, Chile | \$200.000.000 | \$ 12.000.000 |
| Acciones de SpA (explota locales comerciales en strip center) | \$350.000.000 | \$ 108.000.000 |
| SUBTOTAL | \$550.000.000 | \$ 120.000.000 |
| Patrimonio en país 1: Alemania. | | |
| Casa familiar donde vive | \$450.000.000 | \$ - |
| Automóviles | \$50.000.000 | \$ - |
| Fondos Mutuos | \$100.000.000 | \$ 5.000.000 |
| Remuneración por contrato de trabajo | \$0 | \$ 72.000.000 |
| SUBTOTAL | \$600.000.000 | \$ 77.000.000 |
| Patrimonio en país 2: Francia. | | |
| Segunda vivienda para vacaciones (no está a disposición permanente ya que se arrienda) | \$200.000.000 | \$ 24.000.000 |
| SUBTOTAL | \$200.000.000 | \$ 24.000.000 |

En este ejemplo, las rentas de fuente extranjera son inferiores a aquellas de fuente chilena, por lo que, aplicando las normas tributarias internas de Chile, se mantiene el asiento principal de los negocios en el país y, por tanto, el domicilio.

Por otro lado, la persona mantiene una vivienda tanto en Alemania como en Francia, sin embargo, la que está ubicada en este último país, no está a su permanente disposición, ya que solamente la usa en período de vacaciones y el resto del tiempo la arrienda a terceros. La vivienda que tiene en Alemania, en cambio, es en la que vive habitualmente junto a su familia, por lo que está siempre a su disposición.

Ahora bien, hay que tener presente que, al no haber un CDT vigente entre Chile y Alemania, solamente debe aplicarse la normativa legal chilena para definir la residencia. Según se señaló anteriormente, la persona no perdería el domicilio en el país, ya que mantiene el asiento principal de los negocios en Chile. En consecuencia, en nuestra opinión, la persona tendría un conflicto de doble residencia y de doble tributación, ya que mantendría el domicilio en Chile y probablemente, de acuerdo a las normas internas de Alemania, adquiriría residencia en dicho país.

9. CONCLUSIONES

A partir de lo estudiado anteriormente, es importante recalcar que el análisis de pérdida de domicilio es distinto en caso de haber un CDT vigente, puesto que, en ese caso, según las normas de desempate contenidas en ellos, se debe considerar en primer lugar, si la persona tiene una vivienda permanente y, en subsidio, donde está su “centro de intereses vitales”.

Como señalamos, este último concepto, comprendido en los CDT celebrados por Chile, es considerablemente más amplio que el de “asiento principal de los negocios” contenido en la legislación local, al atender también a factores familiares, sociales, políticos y culturales, entre otros y que, a nuestro juicio, refleja de mejor forma el ánimo que guía a la persona de mantener un domicilio en un determinado lugar.

A mayor abundamiento, hacemos presente que este criterio está más alineado con la noción de domicilio del Código Civil, que da relevancia tanto al factor familiar como al económico, a diferencia del concepto de “asiento principal de los negocios” de la ley tributaria, que ha sido interpretado por el SII como un factor puramente económico atendiendo al lugar donde la persona obtiene la mayor parte de sus ingresos. Esta interpretación puede presentar dificultades prácticas, puesto que los ingresos son esencialmente variables y no parecería lógico que una persona pierda su domicilio si las inversiones que mantiene en Chile rentan más o menos en un año o en otro.

En ese sentido, podría ser conveniente modificar el concepto de asiento principal de los negocios por uno más amplio, que sea acorde al Código Civil y a los estándares internacionales, en que tenga mayor relevancia el ánimo por sobre los ingresos, como lo es el de “centro de intereses vitales” contenido en los CDT. En principio, esto requeriría un cambio legal de la norma tributaria. Sin embargo, en nuestra opinión, si bien el aspecto económico es preponderante dentro del concepto de “asiento principal de los negocios”, éste se inserta dentro de otro más amplio que corresponde al concepto de “domicilio”, el cual abarca otros factores distintos al económico, tales como el familiar, cultural, político, entre otros. En consecuencia, también podría ser factible que por vía administrativa se interprete que para la pérdida del domicilio se consideren factores distintos al económico, tales como los señalados anteriormente.

Finalmente, de acuerdo a los CDT suscritos por Chile, de no ser aplicable los factores de vivienda permanente y centro de intereses vitales, se debe considerar el factor tiempo y finalmente la nacionalidad. De no haber

desempate según las normas señaladas, los Estados, en último término, deben resolver el conflicto de doble residencia mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.

Por el contrario, en caso de no haber un CDT vigente, se puede dar una situación de doble residencia fiscal, en cuyo caso, ésta se mitigará de acuerdo a las normas internas de cada país

10. BIBLIOGRAFÍA

Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el Decreto Ley N° 824.
Código Tributario contenido en el Decreto Ley N° 830.

Circular N° 63 del Servicio de Impuestos Internos de 25 de noviembre de 2021
“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.”

Resolución Ex. N° 133 del Servicio de Impuestos Internos de 30 de noviembre de 2021 *“Establece Procedimiento para el Aviso de Pérdida de Domicilio y Residencia en Chile y cumplir con la obligación establecida en el artículo 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”*

Página del Servicio de Impuestos Internos, Administrador de Contenido Normativo, disponible en la página: www.sii.cl

Modelo OCDE y sus Comentarios, versión 2017.