

PROBLEMAS SOBRE EL CONCEPTO DE DOMICILIO EN LA CIRCULAR N° 63, DE 2021

PROBLEMS ABOUT THE CONCEPT OF DOMICILE IN CIRCULAR N° 63, OF 2021

Mauricio Ramírez Sepúlveda¹

RESUMEN: Analiza las deficiencias del proyecto y versión final de la circular N° 63 de 2021 del Servicio de Impuestos Internos, que estableció normas relativas a la adquisición del domicilio y residencia en Chile. En particular, aborda el periodo a partir del cual tiene efectos la pérdida de residencia y domicilio de conformidad al artículo 103 de la Ley de Impuesto a la Renta y la aplicación del artículo 4° de la citada ley en relación con la conservación del asiento principal de los negocios en Chile. Se describe el contexto histórico de instauración de dichas normas.

PALABRAS CLAVES: Circular 63 de 2021, domicilio, residencia, asiento principal de los negocios.

ABSTRACT: *It analyses the deficiencies of the draft and final version of Circular No. 63 of 2021 of the Internal Revenue Service, which established rules relating to the acquisition of domicile and residence in Chile. In particular, addresses the period from which the loss of residence and domicile has effects according to article 103 of the Income Tax Law and the application of Article 4 in relation to the preservation of the principal place of business in Chile. The historical context of the enactment of said provisions is addressed as well.*

KEYWORDS: *Circular No. 63 of 2021, domicile, residence, principal place of business.*

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 103 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes que dejen de estar afectos al impuesto global complementario debido a que perderán su domicilio y residencia tendrán que declarar y pagar la parte del impuesto devengado correspondiente al año calendario de que se trate antes de ausentarse del país.

Por otra parte, el artículo 4° del mismo cuerpo legal señala que, para los efectos dicha 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. Esta norma ha sido interpretada como una confirmación de una norma similar contenida en el Código Civil, en su artículo 65².

Estas normas han sido el objeto de la Circular N° 63, de 2021, que imparte instrucciones a raíz del cambio en la definición de residente, contenida en el N° 8° del artículo 8° del Código Tributario, que fue reemplazada por la Ley N° 21.210, contexto en

¹ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. Diplomado en Modernización Tributaria por la misma casa de estudios. Ayudante de Derecho Tributario en su alma máter. Abogado Senior en PwC. Correo electrónico: mauricio.ramirez@ug.uchile.cl Recibido el 28 de noviembre de 2021, aceptado el 15 de diciembre de 2021.

² “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”.

el cual el Servicio de Impuestos Internos se pronuncia sobre el concepto domicilio, sugiriendo que para efectos tributarios sería diferente al del derecho civil.

En el proyecto de dicha circular, se contemplaba una equívoca interpretación sobre el período a partir del cual tenía efecto la pérdida de domicilio y residencia en Chile, sosteniéndose que era el año tributario siguiente a aquel en que se producía el cambio. Por otra parte, interpretaba el artículo 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta como una hipótesis autónoma de configuración de domicilio por la sola mantención del asiento principal de sus negocios en Chile, prescindiendo de otros factores, como el familiar, para calificar la calidad de domiciliado en Chile de un individuo.

El primero de estos desaciertos fue corregido en el texto final de la Circular N° 63, sin embargo, el segundo se mantuvo, revelando una confusión conceptual, al prescindir de los elementos constitutivos del domicilio prescritos por el derecho común. A continuación, se analizarán ambos puntos.

2. PROYECTO DE CIRCULAR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El 25 de octubre de 2021, el Servicio de Impuestos Internos publicó el proyecto de circular, que se identificó con el número 1882, en el que, a raíz de la modificación al concepto de residencia del Código Tributario, interpretaba el concepto de domicilio del Código Civil.

En dicho proyecto, se indicaba en los números 1.2. sobre pérdida de la residencia y del año en el que ello ocurría, que “la residencia se pierde respecto del año calendario siguiente (y, en consecuencia, año tributario subsiguiente) a aquel en que se cumpla el último día de permanencia”.

Luego, en el número 2.4, sobre la pérdida del domicilio y el año en que ocurría, que “al igual que en la pérdida de residencia, se deberá considerar que la pérdida del domicilio tiene efectos a partir del año calendario siguiente”.

Finalmente, en el punto 4.3 volvía sobre el tema, señalado que “aquella persona que pierda la residencia y el domicilio deberá cumplir con la tributación que corresponda (IGC o IUSC), respecto de todas aquellas rentas obtenidas al 31 de diciembre del año calendario en que ocurrió la referida pérdida de domicilio y residencia, debiendo realizar su declaración anual al año siguiente, si corresponde”.

Como se puede apreciar, extendía la potestad de gravar las rentas de fuente mundial más allá de lo que la ley admite, como revisaremos en el siguiente acápite.

Adicionalmente, en su número 2.2. el proyecto se refirió a la situación de la familia para efectos de la adquisición y pérdida del domicilio, señalando que “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”.

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

Esto, que en parte se había expresado en pronunciamientos anteriores que cita el proyecto, parece obedecer a una confusión conceptual ocasionada por una lectura inadecuada de la regla del artículo 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta que establece una presunción contraria al cambio de domicilio. Esto lo analizaremos con mayor detalle más adelante.

3. OBSERVACIONES AL PROYECTO

El proyecto recibió al menos 20 comentarios, en los que se hizo presente lo errada que era la posición de la administración fiscal en esta materia.

En esencia, por un lado, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos carecía de algún texto normativo que permitiera fundamentar semejante posición, es decir, ni siquiera la historia de las normas involucradas permitían llegar a aquella conclusión y, por otro lado, la interpretación iba en contra del texto expreso del artículo 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al efecto, el mencionado artículo dispone que, si una persona pierde su domicilio y residencia en Chile, debe declarar y pagar el impuesto durante ese año. Esto es evidentemente poco práctico, debido a que los agentes retenedores aún no han presentado las declaraciones juradas que permiten la administración correcta del tributo, pero tiene una explicación histórica a la que nos referiremos más adelante, debido a que es importante el contexto en el que se dictaron estas normas.

Luego, el inciso segundo del comentado artículo 103 dispone que “los créditos contra el impuesto, contemplados en los números 1° y 2° del artículo 56° se concederán en forma proporcional al período a que corresponden las rentas declaradas. Asimismo, se aplicarán proporcionalmente las unidades tributarias referidas en los artículos 52° y 57°”.

Como se puede apreciar de leer este artículo, es evidente lo equivocada de la interpretación propuesta por la administración fiscal, debido a que desconocía la regla expresa que reconoce la proporcionalidad que solamente puede ser explicada porque se pierde en medio del ejercicio anual la residencia y el domicilio.

Probablemente porque el problema antes descrito era particularmente grave y era un error novedoso, los operadores del derecho no pusieron la misma atención al tratamiento que el Servicio de Impuestos Internos le dio a la familia para efectos del

concepto de domicilio. Ahora, el hecho que no recibiera la misma atención no implica que la posición fiscal sea correcta, como analizaremos.

4. TEXTO DE LA CIRCULAR N° 63, DE 2021

Si bien el Servicio de Impuestos Internos eliminó del texto de la circular expedida por el director de la institución las referencias antes citadas sobre la pérdida de residencia y domicilio, mantuvo el error de alterar este último concepto.

Al efecto, se dijo en la instrucción que:

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

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

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

Vale la pena preguntarse cómo se produce semejante equivocación. Al efecto, podríamos rastrear el origen de este error al revisar el artículo 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que no menciona a la familia, pero ello no implica que el concepto de domicilio para efectos fiscales sea diferente del concepto del Código Civil.

Ahora, igualmente conviene hacer presente el contexto de todas esas reglas, que se originan en circunstancias históricas poco afortunadas, como pasamos a examinar.

5. ORIGEN AUTORITARIO DE LA REGULACIÓN QUE RESTRINGE LA MOVILIDAD DE LAS PERSONAS

Como adelantamos, hoy no tiene mucho sentido exigir que se declare y paguen los impuestos durante el ejercicio anual que aún no concluye, debido a que la información que posibilita esta declaración, que es preparada y presentada por los agentes de retención y por quienes deben informar al Servicio de Impuestos Internos algunas operaciones, por regla general, deben presentarse en las correspondientes declaraciones juradas el año siguiente.

Entonces, para comprender el contexto en el que nacieron estas reglas, es necesario recordar que ellas son el fruto de una legislación que, para estándares actuales,

constituirían abiertas violaciones a los derechos humanos, debido a que restringen la libertad de movimiento.

Así, nos debemos remontar hasta un año antes de que estallara la gran depresión de 1929, cuando Chile no había sido golpeado aún por los problemas que aquejaban al mundo. Entonces, las autoridades de la época, mediante una circular, ordenaron a intendentes y gobernadores el arresto e incomunicación de cualquier persona que propague noticias alarmistas sobre la situación económica del país³. Esto es solo una muestra el espíritu anti libertario de la normativa surgida en el período que comentaremos.

Luego, en el año 1931, cuando la crisis mundial golpea a Chile, se modifica la Ley sobre Impuesto a la Renta, y se establece el artículo 96 que transcribimos:

Las oficinas de Identificación de la República no podrán extender pasaporte sin exigir previamente un certificado de la Dirección, en el cual conste que el interesado se encuentra al día en el pago de los impuestos establecidos por la presente ley. Este certificado deberá exigirse también a los extranjeros, que salgan del país premunidos de pasaportes otorgados por sus respectivos consulados o legaciones.

En los diez primeros días de cada mes, las oficinas respectivas enviarán estados a la Dirección, con un detalle de los pasaportes extendidos o registrados en el mes anterior⁴.

Esta normativa será luego incorporada en el texto refundido⁵ y pasará a las leyes posteriores, en particular al Código Tributario de 1960, donde subsistió por varias décadas.

El reflejo de esta regulación quedó en la Ley sobre Impuesto a la Renta del año 1964, en cuyo artículo 94 se agregó la regulación. Al efecto, cuando los legisladores analizaron lo que hoy es el artículo 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, hicieron presente que el “art. 72 del Código Tributario prohíbe a las Oficinas de Identificación de la República extender pasaportes sin exigir previamente los recibos que acrediten que el contribuyente se encuentra al día en sus obligaciones de declaración y pago”⁶.

Luego, en la referida modificación de la Ley sobre Impuesto a la Renta de 1964, se incorporó la norma del artículo 4° de la ley vigente, que fue vista como una disposición innecesaria por algunos parlamentarios, que estimaron suficiente lo dispuesto en el artículo 65 del Código Civil, por lo que varios congresistas propusieron eliminarla, lo que no se logró⁷.

³ VIAL CORREA, Gonzalo (2006): *Historia de Chile (1891-1973). La dictadura de Ibáñez (1925-1931)* (Santiago, 2ª ed., Zig-Zag) Vol. IV, p. 452.

⁴ Artículo 2ª letra n) del DFL N° 271, de 1931, publicado el 29 de mayo de 1931.

⁵ Está en el art. 91 del Decreto Supremo N° 172, de Hacienda, de 1932, publicado el 24 de marzo de 1932.

⁶ PÉREZ CALDERÓN, Lindor; PARGA GACITÚA, José y PÉREZ CALDERÓN, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), p. 321.

⁷ PÉREZ CALDERÓN, PARGA GACITÚA y PÉREZ CALDERÓN (1966), p. 24.

Es importante, nuevamente, resaltar que este artículo se implementaba en el contexto de normas autoritarias, provenientes de un período de crisis constitucional que, a pesar de haber sido superado, fueron mantenidas y siguieron restringiendo la libertad de movimiento por deudas que, en rigor, quedaban a la apreciación de funcionarios de la administración fiscal quienes “a su juicio exclusivo” autorizaban que los contribuyentes dejaran cauciones para obtener sus pasaportes y, de esta forma, poder viajar⁸.

6. EL ARTÍCULO 4° DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

Si comparamos el artículo 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta y el artículo 65 del Código Civil, podemos apreciar que, si bien es un concurso aparente de normas, en rigor, la familia no se encuentra contemplada en la restricción prevista en el artículo 4° citado, mientras que ella sí lo está en el Código Civil:

Art. 4, Ley de Impuesto a la Renta. 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.

Art. 65, Código Civil. 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.

Cabe señalar que el artículo 65 del Código Civil ha sido entendido por la doctrina chilena como una presunción negativa simplemente legal de domicilio⁹. Por otra parte, en materia tributaria, algunos autores nacionales han señalado que el artículo 4° de la LIR “confirma y precisa” el concepto del artículo 65 del Código Civil¹⁰.

Podría argumentarse que el artículo 4° de la LIR aplica por especialidad sobre el artículo 65 del Código Civil, estableciendo, ante la falta de residencia de una persona natural, la presunción de domicilio por el solo hecho de que conserve el asiento principal de sus negocios en Chile. “Conservar” puede definirse como “mantener o cuidar de la permanencia o integridad de algo o de alguien”¹¹, de lo que puede inferirse que la norma supone que en el momento previo a la ausencia del país, y durante ella, la persona mantiene el asiento principal de negocios en él.

En cualquier caso, el artículo 4° citado no reemplaza el concepto de domicilio contenido en el artículo 59 del Código Civil, aplicable por mandato del artículo 2° del

⁸ UGAS CANELO, Luis (1965): *El Código Tributario* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), pp. 144-145.

⁹ DUCCI CLARO, Carlos (2010): *Derecho Civil Parte General* (Santiago, 4ª ed., Ed. Jurídica de Chile), p. 127. También, ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel y VODANOVIC, Antonio (2005): *Tratado de Derecho Civil* (Santiago, 7ª ed., Ed. Jurídica de Chile), p. 462-463.

¹⁰ FIGUEROA VELASCO, Patricio; ENDRESS GÓMEZ, Sergio (2010): *Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General* (Santiago, Ed. Jurídica de Chile), p. 109.

¹¹ Definición del Diccionario de la Real Academia Española, en su primera acepción.

Código Tributario, atendida la falta de definición de dicho concepto en las leyes tributarias¹².

El artículo 59 del Código Civil define el domicilio como “la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”. Si bien la residencia es un hecho material, “el ánimo es un elemento moral, mental o psicológico, y no puede ser conocido sino por manifestaciones externas que lo revelan o suponen”¹³.

El ánimo es un componente muy relevante del domicilio, ya que, por sí solo, “basta para conservar el domicilio: si se abandona la residencia con la intención de volver a ella, la falta de permanencia en el lugar, por prolongada que sea, no hace perder el domicilio”¹⁴.

En este sentido, se podría entender que al ausentarse una persona del país por largo tiempo, el mantener el asiento principal de sus negocios en Chile puede, en principio, hacer presumir que existe un ánimo de “permanecer” en el país, lo cual, evidentemente, es susceptible de desvirtuarse a través de otras manifestaciones externas que revelen la falta de ánimo de permanecer en Chile y, por tanto, no constituir domicilio en Chile, pudiendo el factor familiar ser determinante para ello.

Lo cierto es que la Circular N° 63 parece obviar lo anterior, interpretando el artículo 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta no como una presunción aplicable ante la ausencia del país, sino como una hipótesis autónoma de configuración de domicilio ante la conservación del asiento principal de los negocios en Chile, prescindiendo de la definición sustantiva del Código Civil.

Es importante destacar que el Servicio de Impuestos Internos en su momento hizo una interpretación correcta y sistemática de esta regulación. Al efecto, señaló para “que opere esta regla es menester, a juicio de esta Dirección, que dichos negocios requieran una atención personal del contribuyente, como podría ocurrir en el caso de establecimientos comerciales o industriales explotados individualmente o como socios en sociedades de personas. Sin embargo, el contribuyente puede acreditar que no le es aplicable esa regla, siempre que acredite con antecedentes suficientes, que realmente ha constituido domicilio en el extranjero”¹⁵.

Decimos que la interpretación anterior es la correcta, porque la expresada en las nuevas instrucciones, que confunden el concepto de domicilio con el de sede de los principales intereses, simplemente no resiste un examen riguroso y nos llevan a toda clase de absurdos.

¹² MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios de Derecho Tributario* (Santiago, 3ª ed., Thomson Reuters), p. 622.

¹³ ALESSANDRI, SOMARRIVA y VODANOVIC (2005) p. 453.

¹⁴ ALESSANDRI, SOMARRIVA y VODANOVIC (2005) p. 453.

¹⁵ Suplemento 6(11)-13, de 13-12-1966.

Así, si tomamos en serio la posición del Servicio de Impuestos Internos, deberíamos concluir que pueden ser no domiciliados, más solo residentes en Chile, personas que han nacido en el país, jamás han salido de él, tan solo porque obtienen todos sus ingresos de acciones de sociedades constituidas en el exterior. Igualmente, podrían tener su domicilio en Chile personas que han nacido y vivido toda su vida fuera del país, jamás habiéndolo visitado, por el solo hecho que todos sus ingresos provienen de dividendos de sociedades constituidas en Chile.

Como se puede apreciar de los ejemplos anteriores, son simplemente absurdas las consecuencias de aplicar la interpretación de domicilio propuesta por el Servicio de Impuestos Internos en la circular comentada, debido a que ella que despoja al concepto de domicilio de los elementos que lo componen y que, de manera muy sabia, fueron incorporados en el Código Civil.

7. CONCLUSIONES

El proyecto de Circular N° 63 de 2021 contenía una equívoca interpretación sobre el período a partir del cual tenía efecto la pérdida de domicilio y residencia en Chile, obviando el texto expreso del artículo 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo cual fue advertido en numerosos comentarios efectuados a dicho proyecto. Esto fue corregido en el texto final de la circular expedida por el director.

Sin perjuicio de lo anterior, la Circular N° 63 de 2021 interpreta erróneamente el artículo 4° de la LIR no como una presunción, sino como una hipótesis autónoma de configuración de domicilio ante la existencia de un asiento principal de los negocios en Chile, prescindiendo de la definición sustantiva del Código Civil y sus elementos constitutivos.

Esta postura contradice una posición anterior, que se apegaba a la legalidad, que había sido plasmada por el Servicio de Impuestos Internos en un Suplemento del año 1966.

La confusión de identificar el concepto de domicilio con el de la sede de los principales intereses puede conducir a conclusiones que no resisten un análisis riguroso.

8. BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel y VODANOVIC, Antonio (2005): *Tratado de Derecho Civil* (Santiago, 7ª ed., Ed. Jurídica de Chile), p. 462-463.

DUCCI CLARO, Carlos (2010): *Derecho Civil Parte General* (Santiago, 4ª ed., Ed. Jurídica de Chile), p. 127.

FIGUEROA VELASCO, Patricio; ENDRESS GÓMEZ, Sergio (2010): *Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General* (Santiago, Ed. Jurídica de Chile), p. 109.

MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios de Derecho Tributario* (Santiago, 3ª ed., Thomson Reuters), p. 622.

PÉREZ CALDERÓN, Lindor; PARGA GACITÚA, José y PÉREZ CALDERÓN, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), p. 24.

UGAS CANELO, Luis (1965): *El Código Tributario* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile)

VIAL CORREA, Gonzalo (2006): *Historia de Chile (1891-1973). La dictadura de Ibáñez (1925-1931)* (Santiago, 2ª ed., Zig-Zag) Vol. IV, p. 452.

Pronunciamientos administrativos del Servicio de Impuestos Internos

Circular N° 63 de 2021.

Suplemento 6(11)-13, de 13-12-1966.

9. TEXTO ÍNTEGRO DE LA CIRCULAR N° 63 DE 2021.

I INTRODUCCIÓN

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

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

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

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

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. RESIDENCIA

1.1. Adquisición de la residencia

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

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

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

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

1.1.2. Permanencia en el país (presencia física)

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

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

1.1.3. Se computan días ininterrumpidos o no

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

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

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

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

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

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

1.2. Pérdida de la residencia

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

Por tanto, asumiendo que una persona natural es residente en Chile y se ausenta del país el 1 de febrero del año X0, la pérdida de dicha residencia ocurrirá el día 184 de ausencia

ininterrumpida, o el día 184 de ausencia interrumpida en un periodo de 12 meses. Esto es sin perjuicio que esa persona pueda volver a constituir residencia en caso que tenga presencia en el país por 184 días dentro de un período de 12 meses consecutivos.

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

2. DOMICILIO

2.1. Adquisición del domicilio

A falta de norma tributaria que lo defina, este Servicio se ha remitido al artículo 59 del Código Civil, que define domicilio como la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella².

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

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

2.2. Reitera criterio

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

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

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

Luego, se mantienen totalmente vigentes⁵ las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la adquisición del domicilio, en lo que no sean contrarias a la presente circular.

2.3. Manifestación expresa de permanencia en el país.

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

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

2.4. Pérdida del domicilio

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

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

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

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

En este contexto, y sin perjuicio de los antecedentes probatorios mencionados, será particularmente considerada la declaración jurada de carácter voluntaria en que el contribuyente manifieste en forma expresa su voluntad de dejar de tener domicilio en Chile y que no tiene intenciones de volver a ser domiciliado en el país. En caso de querer presentarla, deberá ser acompañada al borrador de Formulario 22 a declarar en virtud del artículo 103 de la LIR.

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

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

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

3.1. Caso de adquisición de residencia

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

Luego de esos tres años, deberá tributar por sus rentas de fuente mundial.

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

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

Finalmente, frente al impuesto adicional (IA), la situación de la persona natural será la siguiente, según corresponda: a) Por las rentas generadas antes del cumplirse los 184 días ya indicados, la persona se encontrará sujeta a IA.

b) Una vez que la persona pasa a ser residente, las rentas que obtenga desde dicha fecha quedarán afectas con IGC o IUSC, según corresponda.

3.2. Caso de adquisición de domicilio

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

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

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

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

3.3. Caso de pérdida de residencia y domicilio

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

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

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

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

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

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

4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

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

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que durante los primeros 3 años contados desde su ingreso a nuestro país una persona natural extranjera que adquiere residencia o

domicilio en Chile no podrá ser considerada como residente en Chile para efectos de los Convenios, al no tributar por sus rentas de fuente mundial durante dicho período.

III VIGENCIA

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

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

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

Saluda a Uds.

FERNANDO BARRAZA LUEGO
DIRECTOR