

TITULO: Tributación de nómades, visión chilena				
Nº	FECHA	MEDIO	SECCIÓN	PÁGINA
206282	2023-02-23	Abogados.com.ar (Argentina)	Online	SP

Imagen 1/4

Jueves 23 de febrero de 2023

Tributación de nómades, visión chilena



Por **ALFONSO NIKLITSCHK, ALEJANDRO CHECHILNITZKY & GABRIELA ESKENAZI**
GUERRERO OLIVOS
CHILE



La pandemia del Coronavirus, además de ser un desafío para los profesionales de la salud, autoridades públicas y legislativas, impuso el reto a los trabajadores y a los empleadores de implementar el trabajo remoto, de manera abrupta, rápida y obligatoria, innovando en temas que de otra forma se habrían considerado obstáculos infranqueables desde un punto de vista tanto técnico como cultural.

Pese al "fin" de la pandemia y de muchas de las restricciones sanitarias, el teletrabajo parece haber llegado para quedarse y, actualmente, mantiene a muchas personas trabajando desde sus casas, pero también desde cualquier parte del mundo. Lo anterior trae muchos beneficios, como permitir a las empresas elegir a la persona más idónea para un cargo, sin importar si vive a miles de kilómetros de distancia, y a los trabajadores ejercer sus labores desde un país cuyos costos de vida sean menores o que, simplemente, tenga mejor clima.

Sin embargo, esta movilidad, además de generar importantes consecuencias en materia de derecho laboral, implica una serie de obligaciones tributarias que, antes de la emergencia sanitaria, no habían sido objeto de gran análisis o regulación.

A continuación revisaremos inicialmente la legislación que se encuentra vigente actualmente en Chile respecto a estos puntos, y luego la legislación aplicable sobre la base de los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional ("CDTI") suscritos por Chile, terminando con una revisión de jurisprudencia administrativa reciente en la materia, desde los puntos de vista tributario y laboral.

A. Legislación interna chilena

En Chile, el Código del Trabajo reguló con una increíble celeridad el trabajo a distancia, tan pronto se restringió la movilidad para los trabajos no esenciales en la pandemia (abril del 2020). Sin embargo, el legislador chileno todavía no ha considerado necesario modificar o aclarar la tributación de las rentas del trabajo, dejándole la tarea interpretativa a la autoridad fiscal y a los propios trabajadores y empleadores.

Las regulaciones en materia de la tributación de expatriados siempre han sido complejas y muchas veces contradictorias. Los conceptos de domicilio, residencia, nacionalidad, vínculos afectivos, etc... nunca habían sido puestos a prueba como hoy. Por lo tanto, se vuelve imperativo realizar un análisis sistemático del tema, que nos entregue soluciones armónicas entre la normativa interna de países con intereses opuestos y la aplicación de CDTI.

TITULO: Tributación de nómades, visión chilena				
Nº	FECHA	MEDIO	SECCIÓN	PÁGINA
206282	2023-02-23	Abogados.com.ar (Argentina)	Online	SP

Imagen 2/4

A.1 Tributación general

En materia del Impuesto a la Renta, la regla general es que toda persona natural que mantenga su domicilio o residencia en Chile debe pagar impuestos por sus rentas de fuente mundial, esto es, las que se perciban tanto dentro como fuera del territorio nacional.

Por otra parte, una persona natural extranjera que percibe rentas de fuente chilena antes de cumplir los 184 días de presencia en Chile, se encontrará sujeta al impuesto adicional (el "withholding tax" chileno), cuya tasa, por regla general, es del 35%^[1]. Una vez que pasa a ser residente, las rentas quedarán afectas con impuesto global complementario (impuesto final para personas naturales) o impuesto de segunda categoría (impuesto al trabajo). La tasa de estos impuestos es progresiva en función de los ingresos totales anuales o mensuales, respectivamente, desde 0% y hasta 40% (a noviembre de 2022, para ingresos sobre USD 230.000 anual aproximadamente).

Es por lo tanto necesario analizar el significado de estos dos conceptos esenciales, "residencia" y "domicilio" a nivel de legislación nacional y bajo los tratados vigentes.

A.2 Concepto de residente

Respecto del concepto de residencia, el artículo 8 N°8 Código Tributario Chileno ("CT") define como residente a "toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses."

El Servicio de Impuestos Internos (SII) ha señalado que "la residencia depende fundamentalmente de una situación de hecho, de carácter objetivo, pues ésta consiste en el lugar donde una persona permanece o se encuentra"^[2]. Adicionalmente, expone que es "una situación que puede ser calificada objetivamente con la contabilización del plazo establecido en la norma citada."^[3].

En el año 2021, el SII instruyó que para computar los 183 días de permanencia o presencia física en el país se deben considerar todos los días en un período de 12 meses consecutivos y móviles siendo irrelevante si los días de permanencia se computan dentro de un mismo año calendario o no, sumando los días entre entradas y salidas realizados dentro de ese plazo.

A.3 Concepto de domicilio y sus efectos en la tributación

Respecto del concepto de domicilio, sin embargo, nuestra legislación tributaria no entrega una definición, incrementando la importancia de la interpretación del organismo fiscalizador. Así, el SII ha señalado que, de acuerdo con las normas de interpretación legal, se deberá recurrir a la definición de domicilio que entrega nuestro Código Civil, que prescribe: "el domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella". La conclusión de lo anterior pareciera ser que, no cumplidos los requisitos en la sección A 1 para obtener residencia, no sería posible considerarse domiciliado en Chile, puesto que fallaría un requisito esencial de la definición del Código Civil.

No obstante lo anterior, y debido a que el solo domicilio en Chile puede generar tributación a un individuo, si la persona, aun no cumpliendo los plazos para considerarse residente del país, reconoce su intención o ánimo de domiciliarse en Chile, se entenderá que su voluntad la ha hecho obtener tal domicilio desde el día de su ingreso al país.

Analizadas las normas tributarias internas de Chile, se hace necesario revisar el efecto que los CDTIs suscritos por el país generan para los beneficiarios de aquellos países.

B. Revisión Convenios suscritos por Chile

Chile ha suscrito 37 CDTI, la mayoría de los cuales comparte una definición de residencia relativamente similar, en la cual se subsume el concepto de domicilio como un requisito de la residencia, conforme a la definición del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación internacional de la OCDE (el "Modelo").

B.1 Modelo de Convenio OCDE

El Modelo define el concepto en su artículo 4.1., como sigue: "A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier autoridad local (...)".

Así, en el caso de determinarse que una persona es residente en Chile y, a su vez, es considerado también residente en otro país, de acuerdo con las normas de dicho país y con el cual Chile tiene un CDTI que sea aplicable, deberán emplearse las normas de desempate para definir la residencia fiscal para la aplicación de las normas del Convenio.

El Modelo establece que deberán aplicarse en orden sucesivo las siguientes tie break rules para determinar en qué Estado es residente un sujeto.

- En el Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición;
- De tener una vivienda permanente en ambos, en el Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- De no poder determinarse con las reglas anteriores, el Estado donde viva habitualmente;
- Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, residirá en aquel del que sea nacional;
- Si fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno, resolverán la cuestión las autoridades competentes de común acuerdo.

En la mayoría de los casos, los conflictos de doble residencia se resuelven por aplicación del primer criterio, por lo que nos focalizaremos en éste, el concepto de vivienda permanente, además por ser el más relevante para resolver la problemática del teletrabajo.

TITULO: Tributación de nómades, visión chilena				
Nº	FECHA	MEDIO	SECCIÓN	PÁGINA
206282	2023-02-23	Abogados.com.ar (Argentina)	Online	SP

Imagen 3/4

B.2 Concepto de vivienda y permanencia

Para efectos de aplicar el criterio expuesto será necesario analizar que se debe entender por los conceptos "vivienda", y por "permanente". La redacción de la norma y los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario^[4] (los "Comentarios") utilizan términos amplios y genéricos, por lo tanto, su interpretación es casuística.

Conforme al párrafo 13 de los Comentarios al artículo 4.2 del Modelo de Convenio, ese carácter permanente se traduce en la disposición del alojamiento en cualquier momento y de manera continua, en contraposición a un lugar concreto destinado para una estancia breve (por ejemplo, con motivo de un viaje de ocio, viaje de trabajo, estancia de investigación, etc.) u ocasional, y no con el fin de ejercer actividades económicas y profesionales.

Se ha afirmado que el término "permanente" hace referencia a un ánimo subjetivo, la idea de establecerse en un determinado lugar con la intención de permanecer en el mismo un cierto lapso. Debido a que este criterio no hace referencia al tiempo que la persona permanece en un territorio, no habiendo un tiempo mínimo para que una vivienda tenga el carácter de permanente, ese test cuantitativo se asemeja al concepto general de domicilio que ya hemos revisado, implicando un alto nivel de subjetividad.

Como hemos analizado, la situación tributaria de los trabajadores frente a un cambio de país/residencia o a un trabajo crossborder, resulta altamente incierta y casuística. No obstante, el problema que se genera por esta situación no afecta solo a los trabajadores, sino que también a los empleadores.

C. Efectos tributarios

Respecto al empleador, quizás lo más relevante será poder determinar sus obligaciones de cumplimiento frente a pagos sujetos a retención, declaración y pago bajo regímenes distintos si se trata de un trabajador considerado contribuyente en el país del empleador, o no contribuyente.

En ese sentido, para el trabajador expatriado, existen muchos escenarios, dependiendo si existe CDTI, a qué tipo de renta corresponde (dependiente o independiente), quién es el empleador, si se configura o no un establecimiento permanente, entre otros factores.

El Modelo establece que, por regla general, los sueldos salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante sólo podrán ser gravadas en ese Estado, excepto en el caso de que el trabajo se desarrolle en el otro Estado Contratante.

Para que las rentas de un residente de un país con CDTI con Chile se vean afectas a impuestos en el país, bastará con que se verifique uno de los siguientes requisitos:

- El trabajador extranjero permanece en Chile durante un período cuya duración exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado; o
- Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que sea un empleador que es residente en Chile; o
- Las remuneraciones son soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que la persona tenga en Chile.

C.1 Tratamiento tributario de sueldos, salarios y otras remuneraciones en Chile conforme a la jurisprudencia administrativa del SII

Estos requisitos han sido analizados recientemente por el SII a raíz de consultas de particulares.

Preguntado por el caso de un español que se ha mudado a Chile para ejercer de médico radiólogo telemáticamente, el SII consideró que a menos que concurren cada una de las circunstancias establecidas en las letras a), b) y c) del párrafo 2 del Artículo 14 del CDTI con España, las remuneraciones percibidas por el trabajador dependiente podrán gravarse tanto en Chile como en España en conformidad a sus legislaciones internas, sin existir límite de imposición en Chile, debiendo España, si ese país ejerce su derecho de gravar la renta, eliminar la doble imposición mediante el mecanismo establecido en el CDTI, entregando un crédito en España por los impuestos pagados en Chile^[5].

A la misma conclusión llegó el SII tras una consulta de una residente en Chile que tenía dos empleos (uno en Chile y otro en Bélgica), estableciendo que Bélgica puede gravar esa remuneración pero que la norma no limita la potestad tributaria de Chile. El impuesto que hubiere pagado en Bélgica sería acreditable en Chile de acuerdo con el Convenio vigente^[6].

A una conclusión similar llegó en aplicación del Convenio con Ecuador. Una trabajadora chilena con residencia y domicilio en Chile, decidió irse a vivir a Ecuador con la intención positiva de radicarse allí. Sin embargo, conservó su relación laboral en calidad de trabajadora dependiente con su empleador en Chile, prestando sus servicios jurídicos a través de teletrabajo siendo remunerada por su empleador en su cuenta corriente en un banco chileno.

El SII indicó que la trabajadora podría ser considerada residente para efectos del Convenio, aplicando la primera tie breaker rule de la vivienda permanente, sin embargo, que no perdería el domicilio en Chile – ya que mantendría en Chile la radicación de sus principales intereses económicos – por seguir siendo dependiente de un empleador chileno. Esta interpretación es preocupante, ya que el SII no solo optó por ignorar la definición de residente del Artículo 5 párrafo 1 del CDTI, sino que además toma la regla de desempate del mismo artículo, párrafo 2, letra (a) relativa a la vivienda permanente, optando por aplicar la parte final de dicho literal relativo a que mantendría en Chile la radicación de sus principales intereses económicos, ignorando que el requisito establecido por la norma para tal interpretación es que la persona tenga una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, lo que no ocurre en el particular.

Más allá de este problema interpretativo, en definitiva la trabajadora incumple uno de los requisitos copulativos del Artículo 15, párrafo 2, ya que su remuneración estaría siendo pagada por un residente en Chile, y en consecuencia, ambos países tendrían potestad tributaria, debiendo aplicarse las normas sobre eliminación de la doble imposición.

TITULO: Tributación de nómades, visión chilena				
Nº	FECHA	MEDIO	SECCIÓN	PÁGINA
206282	2023-02-23	Abogados.com.ar (Argentina)	Online	SP

Imagen 4/4

C.2 Incongruencias de la legislación tributaria con la laboral y previsional

Lamentablemente, la interpretación del SII no ha sido la misma que la Dirección del Trabajo, (organismo público chileno a quien la Ley le ha encomendado la fiscalización de la aplicación de la legislación laboral) lo que no le otorga la certeza jurídica necesaria al empleador ni al trabajador.

Conforme al Código del Trabajo, para aquellos servicios que por su naturaleza pueden prestarse en diversos lugares, las personas tienen la posibilidad de escoger el lugar en que prestan servicios, salvo que se haya pactado un lugar de trabajo remoto determinado. Así, las personas contratadas en Chile o personas extranjeras o chilenas, con domicilio en el exterior, pueden prestar servicios en modalidad de trabajo a distancia para una empresa domiciliada en Chile desde un país extranjero.

Solicitado un pronunciamiento a la repartición fiscal, respecto a si resulta posible la prestación transfronteriza de servicios laborales, cuál sería la legislación laboral aplicable, cómo debe cumplir el empleador con su deber de seguridad en estos casos, y si correspondiese pagar cotizaciones previsionales en Chile o en el extranjero, la Dirección del Trabajo, citando el Código Civil, determinó que la Ley laboral chilena sólo rige dentro del territorio de la República y, en consecuencia, en el marco del trabajo a distancia o teletrabajo, los chilenos o extranjeros que se encuentren fuera del país, aunque realicen actos que vayan a producir efecto en Chile, quedan regidos por las leyes extranjeras correspondientes^[7].

Pese a que clarifica algunos aspectos laborales, esta interpretación es la opuesta a la que ha tenido el SII (especialmente en el caso de la chilena prestadora de servicios jurídicos que se va a vivir a Ecuador).

Lo cierto, es que a pesar a la extensiva regulación nacional e internacional, los casos son innumerables, lo que seguirá siendo un desafío interpretativo para y entre las autoridades fiscales.

D. Conclusiones

Los CDTI, al igual que nuestro Código Civil y al cual se remite el SII para estos efectos, se sujetan al domicilio como primer criterio para definir la residencia y la potestad tributaria en consecuencia.

Sin embargo, las interpretaciones del SII pueden apuntar a priorizar otros criterios con el objeto de no entregar la potestad correspondiente, lo que en definitiva genera más dudas que certezas en la aplicación de los CDTI.

Pese a que la normativa chilena a raíz de la pandemia fue actualizada en otras áreas, estableciendo normas claras desde la perspectiva del Derecho del Trabajo, por ejemplo, olvidó hacerse cargo desde la perspectiva tributaria, lo que se ha traducido en inconsistencias entre las otras autoridades y la administración tributaria, que están actualmente generando -e inevitablemente generarán nuevas (e insospechadas)- controversias, que consideramos es necesario regular considerando que las nuevas tecnologías seguirán desarrollándose y que las fronteras ya no son tan evidentes.

Algunas dudas que surgen y que seguirán en algunos casos pendientes son: ¿Cuál es la retención que debe efectuar el empleador? ¿Qué impuesto debe declarar el trabajador, adicional o de segunda categoría? ¿Cuál es la jurisdicción que debe otorgar los créditos? En el caso de servicios independientes ¿Aplicaría también Impuesto al Valor Agregado (IVA o VAT)? Son muchas las interrogativas que finalmente decidirá la autoridad tributaria que pretenda gravar esos servicios.