



Departamento de Derecho Económico

**TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS
DE LOS EXTRANJEROS EN CHILE Y DE LOS CHILENOS EN EL EXTERIOR**

Memoria para optar al grado de Licenciados en Ciencias Jurídicas y Sociales

Autor: JAIME ESTEBAN ACUÑA ITURRA
Profesor Guía: JUAN MANUEL BARAONA SAINZ
Santiago, Chile, Agosto de 2014

INDICE

índice	p.	1.
Glosario	p.	11.
Introducción	p.	12.

TÍTULO I

Parte General

I Tratamiento Tributario General	p.	14.
A. Ley Sobre Impuesto a la Renta	p.	14.
1 Criterios de atribución tributaria	p.	14.
2 Criterios de atribución tributaria del Art. 3º de la LIR	p.	16.
a. El Factor Personal o Subjetivo: Domicilio, Residencia y la Nacionalidad	p.	16.
a.1. Concepto	p.	16.
i. El Domicilio	p.	17.
ii. La Residencia	p.	17.
iii. Análisis	p.	18.
a.2. Obtención de la Residencia tributaria	p.	19.
a.3. Obtención del domicilio tributario:	p.	20.
a.4. Pérdida de la Residencia	p.	21.
a.5. Pérdida del domicilio	p.	22.
a.6. Doble residencia	p.	25.
a.7. Nacionalidad	p.	26.
a.8. Trabajadores chilenos que retornan para radicarse en Chile	p.	27.
b. El Factor Real u Objetivo: Fuente de la Renta	p.	28.
b.1. Rentas de fuente chilena	p.	28.
b.2. Rentas de fuente extranjera o rentas de fuente mundial	p.	29.

b.3. Tratamiento de las rentas según su fuente	p.	30.
b.4. Qué propósito cumple la diferencia de tratamiento entre chilenos y extranjeros en relación con las rentas de fuente mundial?	p.	30.

TÍTULO II

De los Trabajadores Extranjeros Expatriados

II. Tratamiento de los Trabajadores Expatriados, Técnicos o Profesionales Dependientes en Chile	p.	32.
A. Introducción	p.	32.
B. Tratamiento Normativo de la Contratación de Extranjeros	p.	32.
1. Marco Legal de la contratación de extranjeros	p.	32.
2. Tratamiento de los extranjeros en el Código del Trabajo	p.	33.
3. Regulación del Reglamento de Extranjería	p.	34.
4. Extranjeros que ingresan al país con visa de turista	p.	34.
5. Extranjeros con visa o residencia temporaria o residencia oficial	p.	35.
6. Extranjeros que ingresan al país con contrato de trabajo suscrito con anterioridad	p.	36.
C. Contenido, efectos y obligaciones especiales del contrato de trabajo en la contratación de extranjeros	p.	38.
1. Contenido especial del contrato de trabajo de extranjeros	p.	38.
2. Efectos, limitaciones y obligaciones especiales del contrato de trabajo de extranjeros	p.	39.
a. Efectos especiales del contrato de trabajo de extranjeros	p.	39.
b. Limitaciones especiales de contrato de trabajo de extranjeros	p.	39.
c. Obligaciones administrativas especiales del contrato de trabajo de extranjeros	p.	40.

i. Respecto del trabajador expatriado	p.	40.
ii Respecto del empleador	p.	41.
.		
D. Situaciones de Visa del extranjero según el tiempo de permanencia	p.	41.
1. Permanencia o Residencia Temporaria	p.	42.
2. Visa sujeta contrato de trabajo	p.	44.
3. Permanencia o Residencia Definitiva	p.	44.
4. Conclusiones	p.	45.
E. Tramitación necesaria que debe realizar el extranjero para la obtención de una visa con permiso de trabajo en Chile	p.	46.
1. Tramitación de la visa con permiso de trabajo del extranjero que se encuentra en Chile	p.	46.
a. Proceso General	p.	46.
b. Documentación que se debe acompañar con la solicitud	p.	48.
2. Tramitación de la visa con permiso de trabajo desde el extranjero	p.	49.
a. Procedimiento General	p.	49.
b. Documentación que se debe entregar para la tramitación de la visa sujeta a contrato en el extranjero	p.	50.
F. Tratamiento Migratorio del Trabajador Extranjero Expatriado a Chile	p.	52.
1. Generalidades:	p.	52.
2. Normativa Aplicable a los extranjeros que ingresan al territorio nacional	p.	52.
3. Requisitos que debe cumplir el trabajador extranjero para la obtención de una visa de residencia sujeta a contrato de trabajo	p.	54.
4. Obligaciones de la Empresa contratante o empleador	p.	55.
5. Otorgamiento de una visa de residencia sujeta a contrato de trabajo	p.	56.
a. Consideraciones generales:	p.	56.
b. Requisitos y formalidades que se deben cumplir, condiciones y calidades que se deben acreditar para el otorgamiento de una visa	p.	57.

	de residencia sujeta a contrato de trabajo		
6.	Contenido obligatorio del contrato de trabajo para la obtención de una visa de residencia sujeta a contrato	p.	58.
7.	Duración y extensión de la Visa de Residencia Sujeta a Contrato	p.	59.
	a. Respecto de su duración:	p.	59.
	b. Respecto de la Extensión:	p.	59.
	c. Características de la visa por extensión	p.	59.
8.	Caducidad de la visa de residencia sujeta a contrato:	p.	60.
	a. Efectos de la terminación del contrato de trabajo que sirvió de base para el otorgamiento de una visa de residencia sujeta a contrato	p.	60.
	b. Situación del Trabajador Expatriado frente a la caducidad de la visa sujeta a contrato	p.	61.
	i. Por terminación del contrato	p.	61.
	ii. Por cumplimiento del plazo de otorgamiento de la visa:	p.	62.
	c. Situación del empleador frente a la terminación del contrato de trabajo celebrado con el trabajador extranjero	p.	62.
G.	Tratamiento Previsional y de Seguridad Social de los Trabajadores Expatriados	p.	62.
	1. Generalidades:	p.	62.
	2. Exención del pago de cotizaciones previsionales y las circunstancias que permiten a los de trabajadores expatriados en Chile acogerse a ella:	p.	64.
	a. Condiciones que permiten al personal extranjero y su empleador acogerse a la exención de pagar en Chile sus cotizaciones previsionales	p.	64.
	a.1 <i>El trabajador expatriado debe tener la calidad de técnico o especializado</i>	p.	64.
	i. <i>¿En consecuencia, qué debemos entender por “personal técnico extranjero”?</i>	p.	65.

ii.	<i>¿Qué propósito cumple la exención al personal técnico extranjero del pago de cotizaciones previsionales en Chile y porqué no se aplica a todos los trabajadores extranjeros?</i>	p.	67.
a.2	<i>El empleador, persona natural o jurídica, debe haber suscrito contrato de trabajo con un trabajador, técnico o profesional, extranjero.</i>	p.	68.
a.3	<i>El trabajador expatriado debe estar afiliado a un régimen previsional y de seguridad social en el extranjero.</i>	p.	68.
a.4	<i>El contrato de trabajo suscrito con el trabajador expatriado debe incluir una cláusula que dé cuenta de la intención del trabajador expatriado de mantener su afiliación a un régimen de previsión y seguridad social fuera de Chile.</i>	p.	69.
3.	Efectos de la exención de pago de cotizaciones previsionales en Chile.	p.	70.
a.	<i>Efectos respecto del trabajador expatriado</i>	p.	70.
b.	<i>Efectos respecto del empleador del trabajador expatriado</i>	p.	71.
4.	Limitaciones a la exención de pago de cotizaciones en Chile	p.	72.
5.	Fiscalización y sanciones	p.	73.
6.	Conclusiones	p.	74.
H.	Tratamiento Tributario de la devolución o retiro de cotizaciones previsionales efectuadas por técnicos y profesionales extranjeros, y del pago de cotizaciones previsionales efectuado por estos en el extranjero:	p.	74.
1.	Generalidades	p.	74.
2.	Tratamiento tributario de las cotizaciones previsionales pagadas en el extranjero por los trabajadores expatriados que se acogen a la Ley N° 18.156, sus empleadores o las empresa que los contraten	p.	75.

3.	Tratamiento tributario según la clasificación de la devolución de las cotizaciones previsionales	p.	76.
a.	<i>Devolución o retiro de cotizaciones previsionales obligatorias y depósitos convenidos.</i>	p.	77.
b.	<i>Devolución de cotizaciones previsionales voluntarias y depósitos de ahorro previsional voluntario acogidos a las disposiciones del artículo 42 bis N° 3, inciso 1° de la LIR.</i>	p.	78.
c.	<i>Devolución de cotizaciones previsionales voluntarias y depósitos de ahorro previsional voluntario acogidos a las disposiciones del artículo 42 bis N° 3, inciso 2° de la LIR.</i>	p.	79.
d.	<i>Tratamiento de la devolución de depósitos convenidos a contar del 1 de enero de 2011.</i>	p.	79.
4.	¿Cómo se entera el pago de los impuestos?	p.	80.
5.	Conclusiones	p.	81.
I.	Nuevo Proyecto de Ley de Migración y Extranjería	p.	81.
1.	Contexto	p.	81.
2.	Críticas y deficiencias de la actual legislación migratoria	p.	82.
3.	Propuestas del proyecto de ley de Migración y Extranjería	p.	83.
J.	Tratamiento tributario propiamente tal	p.	85.
1.	Durante los primeros seis meses en Chile	p.	86.
2.	A partir del séptimo mes de permanencia	p.	88.
a.	Trabajador extranjero en Chile	p.	88.
a.1	En cuanto a la calidad en que se desempeñan los extranjeros domiciliados en Chile	p.	90.
i.	Trabajadores extranjeros con calidad de empleado	p.	90.
ii	Trabajadores Extranjeros profesionales, técnicos y otros	p.	90.
a.2	En cuanto al tiempo de permanencia en Chile	p.	90.
i.	Extranjeros domiciliados con permanencia menor a tres años	p.	91.
ii	Extranjeros domiciliados con permanencia mayor a tres años	p.	91.

TÍTULO III
De los Beneficios Remuneracionales

III. Tratamiento de los Paquetes o Beneficios Remuneracionales	p.	92.
A Introducción	p.	92.
B Traslado y Reubicación del Trabajador Expatriado y su Familia	p.	95.
1. Introducción	p.	95.
2. Normativa chilena	p.	95.
3. ¿Qué significa que los gastos sean razonables?	p.	97.
a. Concepto de gasto razonable	p.	97.
b. Criterios que permiten determinar que los gastos de traslado no constituyen remuneración	p.	97.
4. Qué gastos comprende el traslado del trabajador?	p.	99.
5. Gastos de traslado que no constituyen remuneración	p.	102.
a. Concepto de Remuneración	p.	102.
6. Obligatoriedad de pago por parte del empleador al trabajador	p.	102.
7. Tratamiento Normativo	p.	102.
a. Desde la perspectiva del trabajador expatriado	p.	103.
b. Desde la perspectiva del empleador	p.	103.
8. Conclusiones	p.	104.
C. Tratamiento de las becas de estudio	p.	105.
1. Introducción	p.	106.
2. Concepto de Beca de Estudio	p.	107.
3. Contenido de las Becas de Estudio	p.	107.
4. Diferencia entre “las asignaciones de estudio o escolaridad” y las “becas de estudio”	p.	108.
5. Naturaleza y Extensión de la instrucción	p.	109.

6.	De los jardines infantiles y la educación preescolar frente a las becas de estudio	p.	110
7.	Tratamiento Tributario	p.	111.
8.	¿Qué es lo que constituye el ingreso no renta?	p.	114.
9.	Requisitos que deben cumplir los montos con que se pagan las becas de estudios para ser considerados ingresos no renta	p.	114.
10.	Formas de cumplir con las exigencias de la LIR	p.	115.
11.	Conclusiones	p.	116.
	a. Desde la perspectiva de la empresa o empleador que otorga la beca de estudio	p.	116.
	b. Becas de estudio entregadas a través de Cajas de Compensación y como asignación de familiar	p.	117.
	c. Becas de Estudio entregadas en forma directa por el empleador	p.	117.
D.	Tratamiento que recibe la adquisición de automóviles proporcionados por la empresa, su uso y goce, y los gastos de mantención asociados	p.	118.
	1. Introducción	p.	119.
	2. Tratamiento Normativo Chileno	p.	119.
	a. Desde la perspectiva del empleador	p.	119.
	i. Tratamiento de la LIR	p.	119.
	ii. Tipos de Vehículos	p.	121.
	iii- Responsabilidades eventuales para el empleador	p.	121.
	b. Desde la perspectiva del trabajador	p.	123.
	3. Mecanismo empleado en la práctica por los contribuyentes	p.	124.
	4. Conclusiones	p.	124.
E.	Tratamiento de las asignaciones de alimentación, alojamiento y Movilización	p.	125.
	1. Generalidades	p.	125.
	2. Asignación de Alimentación	p.	125.
	a. Concepto	p.	125.

b.	Naturaleza de la Asignación	p.	125.
c.	Tratamiento desde la perspectiva del empleador o empresa	p.	126.
d.	Procedimiento	p.	127.
3.	Asignación de Alojamiento o vivienda	p.	129.
a.	Concepto	p.	129.
4.	Asignación de Movilización	p.	131
a.	Concepto	p.	131.
b.	Normativa aplicable y regulación	p.	131.
c.	Características de la Asignación de Movilización	p.	131.
d.	Tratamiento Tributario	p.	134.
d.1	Desde la perspectiva del trabajador	p.	134.
d.2	Desde la perspectiva del empleador	p.	136.

TÍTULO IV

De los Trabajadores Chilenos Expatriados

IV.	Tratamiento de los trabajadores chilenos en el extranjero	p.	139.
A.	Introducción	p.	139.
B.	Perspectiva Laboral	p.	141.
1.	Suspensión o Interrupción de la relación laboral	p.	142.
2.	Efectos entre las partes de la suspensión de prestaciones laborales	p.	143.
C.	Perspectiva Previsional	p.	144.
D.	Perspectiva Tributaria	p.	145.
1.	La residencia, el domicilio y la renta de fuente chilena	p.	145.
a.	Personas domiciliadas o residentes en Chile	p.	145.
b.	Personas no residentes en Chile que perciben rentas de fuente chilena	p.	145.

2. Permanencia del trabajador expatriado como dependiente del empleador en Chile	p. 148.
3. Destinación al exterior y continuidad laboral	p. 149.
4. Base de cálculo para la indemnización por años de servicio y Vacaciones	p. 150.
5. Alcances tributarios de las cotizaciones previsionales	p. 150.
6. Tributación aplicable a las rentas de fuente chilena	p. 151.
7. Conclusiones	p. 151.
a. Trabajador al que se le pone fin a su contrato	p. 152.
b. Trabajador que permanece vinculado a la empresa en Chile, con su contrato suspendido	p. 152.
c. Nuevas contrataciones	p. 153.
Fuentes Bibliográficas y Normativas	p. 155.

GLOSARIO

AFP	Administradora de Fondos de Pensiones
Art.	Artículo
CC	Código Civil
CPR	Constitución Política de la República
Circ.	Circular
CT	Código Tributario
CTb	Código del Trabajo
DFL	Decreto con Fuerza de Ley
DS	Decreto Supremo
DT	Dirección del Trabajo
LIR	Ley sobre Impuesto a la Renta
IA	Impuesto Adicional
IGC	Impuesto Global Complementario
IUSC	Impuesto Único de Segunda Categoría
IAS	Indemnización por Años de Servicio
INR	Ingreso no renta
Of. Ord.	Oficio Ordinario
SII	Servicio de Impuestos Internos
UF	Unidad de Fomento
UTA	Unidad Tributaria Anual
UTM	Unidad Tributaria Mensual

Introducción

Vivimos en un mundo crecientemente globalizado, en el que la interdependencia económica es cada vez mayor entre los países. El flujo de capitales e intercambio de bienes y servicios crece cada día y son las empresas multinacionales las que realizan la mayor parte del comercio. Como consecuencia de ello, se ha generado un enorme movimiento de trabajadores que deben trasladarse, solos o con sus familias, fuera de sus fronteras nacionales para prestar sus servicios. Estos trabajadores son generalmente especializados, generalmente altos ejecutivos, con una visión global del negocio, que ocupan cargos de confianza y que suelen ser de gran importancia para la empresa y con remuneraciones acordes con su gran responsabilidad. Estos trabajadores suelen ser destinados por períodos de uno a cuatro años.

Este creciente flujo de trabajadores o personal expatriados comprende, evidentemente, a trabajadores chilenos que se desempeñan fuera de Chile y a un número creciente de extranjeros desempeñándose profesionalmente en nuestro país. Así, crece en importancia para las empresas que los destinan y para dichos trabajadores, la necesidad de determinar cuál es el tratamiento tributario, laboral e inmigratorio que se les aplica.

Pese a que la presente memoria se enfocará principalmente en los aspectos tributarios propios de los trabajadores expatriados, existen aspectos constitucionales, de derecho del trabajo, relativos a la seguridad social y la normativa inmigratoria, que requieren ser abordados. Además, haremos especial mención al tratamiento tributario de los paquetes o beneficios remuneracionales.

Por tanto, este estudio se centra en variados aspectos tributarios, especialmente en materia de Impuesto a la Renta, que surgen a partir de las variadas hipótesis en las que se pueden encontrar los trabajadores expatriados, para indagar acerca de la normativa que se les aplica y el tratamiento que reciben.

Nos referiremos especialmente al caso del trabajador chileno destinado al exterior y a los extranjeros destinados a Chile, ambos bajo subordinación y dependencia, esto es, los que se encuentran sujetos a contrato de trabajo.

Abordados todos estos temas, tendremos una noción sistematizada de cómo se aplica la legislación tributaria a dichos trabajadores y ciertos aspectos de la legislación laboral e inmigratoria que son imposibles de separar, al analizar este tema.

TÍTULO I

Parte General

I. Tratamiento Tributario General

Como primera aproximación al estudio de la tributación de los trabajadores expatriados en materia de Impuesto a la Renta, abordaremos la normativa general aplicable, analizando sus fuentes legales fundamentales.

A. Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR)

Las preguntas fundamentales que habrá que responder, frente a la situación en la que un trabajador es trasladado de país, son: ¿cuándo tributa un trabajador en Chile? y ¿cuándo no tributa un trabajador en Chile?

Para contestar estas interrogantes, es necesario primero analizar los criterios o los factores que vinculan a un trabajador para tributar en Chile.

1. Criterios de atribución tributaria

Los criterios de atribución tributaria son los mecanismos que la LIR utiliza para establecer la vinculación de los contribuyentes con las obligaciones tributarias que establece la ley. Dicho de otra manera, nacen las obligaciones tributarias respecto del contribuyente en la medida que se cumplan a su respecto algunas de las hipótesis que configuran los factores de conexión. Sin estos factores, no hay vinculación posible y por ende la obligación tributaria es inexistente.

Como ejemplo, podemos describir el caso de un trabajador francés que nunca ha venido a Chile, no ha trabajado en nuestro país, que tampoco

tiene derechos hereditarios sobre bien alguno situado en el territorio nacional y que no tiene negocio, inversión o actividad alguna que le genere renta, pues bien, no debería tener la calidad de contribuyente para efectos chilenos, porque no se verifica a su respecto ninguno de los criterios de atribución o vinculación tributaria.

Puede también darse la situación en la que, sin perjuicio que se verifican respecto de una persona varias de las hipótesis de vinculación con nuestro país, aun así no adquiere la calidad de contribuyente. Un ejemplo de lo señalado es el caso de una persona chilena, residente y domiciliada en Chile, pero que no percibe rentas de ningún tipo, como un menor de edad.

De lo señalado hasta ahora, se colige que la renta es el primer y más importante factor de vinculación tributaria y a la vez su objeto fundamental. Dicho esto, veremos que la calidad de contribuyente constituye un cúmulo complejo de circunstancias jurídicas por las que una persona se encuentra en la obligación de pagar impuestos

Los criterios de atribución tributaria más importantes se encuentran señalados en el Párrafo 3º “De los contribuyentes”, en el artículo 3º de la LIR¹. Dicho artículo establece como criterios de atribución tributaria: (i) el factor personal o subjetivo: que comprende el domicilio, la residencia y la nacionalidad; y, (ii) el factor real u objetivo, que considera la ubicación geográfica de la renta, distinguiendo entre rentas de fuente chilena y rentas de fuente extranjera, a las que nos referiremos a continuación.

¹ Artículo 3º de la LIR.- “Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y a las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. // Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el director regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero”.

2. Criterios de atribución tributaria del artículo 3º de la LIR

A continuación, haremos un análisis de cada uno de los factores de conexión contenidos en el artículo 3º de la LIR.

a. El Factor Personal o Subjetivo: Domicilio, Residencia y la Nacionalidad

a.1. Concepto:

Del análisis del artículo 3º CT, se colige que uno de los criterios de atribución tributaria es la residencia y el domicilio. Si bien se trata de dos conceptos propios y autónomos de la LIR, en general la legislación tributaria les da un tratamiento unitario. Esto se debe a que entre ambos conceptos suele haber una relación de género a especie, sin perjuicio de que pueden operar de manera completamente independiente.

En efecto, sin perjuicio de que lo habitualmente una persona tiene constituido su domicilio en el mismo lugar en donde tiene su residencia, se da el caso en que teniendo una persona su domicilio en determinado lugar, la residencia la tiene en otro país.

Con todo, cabe adelantar que, tanto la residencia como el domicilio civil y tributario de un trabajador expatriado en Chile se subordina al cumplimiento de la normativa inmigratoria², que regula la entrada, permanencia y salida de los extranjeros respecto del territorio nacional, y en particular, las disposiciones que regulan la visación³ de los

² DL N° 1094 / 1975 y DS N° 597 / 1984, del Ministerio de le Interior.

³ DS N° 597 / 1984, artículo 5: "Para los efectos de este decreto ley, visación es el permiso otorgado por la autoridad competente, estampado en un pasaporte válido y que autoriza a su portador para entrar al país y permanecer en él por el tiempo que determine. // La visación se considerará válida desde el momento en que se estampe en el pasaporte".

extranjeros en Chile. Esto es, que cuenten con el permiso otorgado por la autoridad competente para ingresar y permanecer en el país por el término que determine.

Más adelante, cuando abordemos el tratamiento tributario del trabajador expatriado en Chile, comentaremos en detalle la regulación inmigratoria.

i. El Domicilio:

Ni en el CT ni en la LIR se define el concepto de domicilio, por consiguiente y por expresa remisión del CT⁴, es necesario recurrir a las disposiciones del CC que lo tratan (Libro I, Título 1º, Párrafo 2º, artículos 59 a 73).

En conformidad con estas disposiciones⁵, “domicilio” es la residencia, acompañada real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella (artículo 59 y siguientes del Código Civil). Al respecto, cabe señalar que pese a que esta definición usa el término “*residencia*”, éste vocablo –residencia- no debe confundirse con el concepto de residencia tributaria que da el CT, según lo veremos a continuación. En consecuencia, a dicho vocablo, deberá dársele el sentido natural y obvio que tiene, esto es “lugar en que se vive”.

ii. La Residencia:

Por otra parte, el concepto de residencia se encuentra definido en el Art. 8º Nº 8 del CT el cual dispone: “*Se entenderá, por “residente” toda*

⁴Artículo 2 CT: “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común, contenidas en leyes generales o especiales”.

⁵Artículos 59 a 73 CC, Según numerosísima jurisprudencia administrativa y judicial, debe entenderse que el sentido natural y obvio de una palabra es aquel establecido en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos”.

iii. Análisis:

Nótese que el criterio de residencia o domicilio es aplicable tanto a los chilenos como a los extranjeros dado que las disposiciones citadas no hacen distinción alguna y, por tanto, es posible concluir que el factor de conexión tributaria denominado nacionalidad no cobra mayor relevancia para los trabajadores expatriados que vienen a trabajar al país.

Luego, considerando que la nacionalidad no juega un papel de primer orden en la determinación de la calidad de contribuyente de un individuo, ello tiene sentido toda vez que, para el Derecho Tributario, son las rentas las que están gravadas con el pago de impuesto, no las personas, por ende para estos efectos, la nacionalidad es sólo una circunstancia accidental, cuyos efectos abordaremos más adelante.

Como veremos, la calidad de “domiciliado” o “residente” cobra importancia para determinar qué rentas estarán afectas al pago de impuestos, porque el domiciliado o residente en Chile tiene que tributar sobre todas sus rentas, tanto de fuente chilena como extranjera, esto es, sobre “rentas de fuente mundial”. En cambio, los no domiciliados y los no residentes tributan sólo sobre sus rentas de fuente chilena.

En términos generales, la mayoría de las legislaciones tributarias emplean la residencia o domicilio como principal criterio de atribución tributaria, sin embargo, existen legislaciones como la estadounidense, que utilizan ampliamente el criterio de la nacionalidad.

a.2. Obtención de la Residencia tributaria:

Para los efectos de la legislación tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8º N° 8 del CT, la residencia tributaria se adquiere completando una permanencia real e ininterrumpida de seis meses en Chile, en un año calendario, o en dos años tributarios consecutivos, contados desde el ingreso del contribuyente al territorio nacional.

Esto significa que una persona adquirirá residencia cuando⁶:

- Ingrese a Chile y permanezca en el país por 6 meses ininterrumpidamente sin salir del país; o cuando,
- Ingrese a Chile viajando una o más veces al exterior, pero sumando físicamente una permanencia en el país de más de 6 meses en dos años tributarios seguidos.

En la práctica, para determinar si una persona ha estado físicamente en Chile por más de seis meses en dos años calendario, se deberá revisar sus entradas y salidas del territorio nacional a través de Policía Internacional. Luego, para comprobar el tiempo de permanencia de un extranjero en Chile, sólo bastaría con solicitarle que pida un certificado de entradas y salidas en Policía Internacional y sumar los días de permanencia en Chile.

Para los efectos del cómputo del tiempo efectivo de permanencia del extranjero en Chile, cabe señalar que el plazo es de días, por ende, si el extranjero alcanzó a estar en Chile a las 00:01 horas del día siguiente, éste tiempo, por breve que sea, se calcula como día completo.

⁶Oficio Ordinario N° 2757 / 2009, del SII.

a.3. Obtención del domicilio tributario:

El extranjero al ingresar a Chile, puede constituir domicilio desde el primer día de su permanencia en el país. Para ello, basta su ánimo o voluntad para constituirlo porque la ley no establece plazos mínimos de permanencia como condición.

No obstante, el criterio del SII es que, en principio, para los efectos del domicilio, los trabajadores que ingresen al país deben ser considerados como no domiciliados⁷. Por consiguiente, le corresponde al extranjero, en el caso que lo estime necesario, probar con antecedentes suficientes su calidad de domiciliado.

La prueba del domicilio: En términos generales, cualquier medio es apto para probar la calidad de domiciliado en Chile, por ejemplo, probando si se ingresó al país con su familia, si se arrendó o compro una casa o departamento para fines habitacionales, si se compró un vehículo o si se tiene un contrato indefinido de trabajo que da cuenta del motivo por el que vino a Chile. Sin perjuicio de lo anterior, el SII podrá desechar la prueba rendida por el extranjero si cuenta con otros antecedentes que dan cuenta de que el contribuyente mantiene su domicilio en el extranjero.

Nótese que, a diferencia de la obtención de la residencia tributaria, para la cual intervienen plazos, o un factor de temporalidad y una permanencia física y objetiva en el territorio nacional, la obtención del domicilio depende de la concurrencia de elementos de carácter subjetivo, volitivo o anímico del extranjero, que deberán acreditarse.

⁷ Circular N° 26 / 1973, del SII.

a.4. Pérdida de la Residencia:

Respecto de la pérdida de la residencia no existe norma legal que la regule. Sin embargo, el SII en numerosos oficios⁸ ha asimilado el concepto de residencia al de residencia civil, esto es, la situación de hecho de permanecer en un lugar determinado, y no a la residencia tributaria, como la definimos antes.

Cómo hemos señalado, la residencia tributaria supone (para adquirirla) permanecer en Chile por seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos. En consecuencia, sería posible argumentar que, a contrario sensu, un residente en Chile pierde su residencia tributaria si permanece en otro país seis meses en un año calendario o en dos años tributarios consecutivos. Esto es sin perjuicio de lo señalado en el artículo 4 LIR.

Éste criterio el SII lo ha sostenido⁹, en forma no muy clara, al señalar que el concepto de residencia tributaria sería plenamente aplicable tanto a la adquisición como a la pérdida de la misma, exigiendo por tanto permanecer un tiempo fuera de Chile para perderla. Así, se requeriría no haber estado en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.

A propósito de la pérdida de la residencia tributaria, el artículo 4^o de la LIR dispone que *“la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo, respecto de las*

⁸ Citar el oficio que los reúne

⁹ Oficio Ordinario N° 3514 / 2003, del SII.

personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas”.

Cabe destacar que en la norma citada, el legislador aparentemente asimila los términos “*sola ausencia*” y “*falta de residencia*” y por tanto, el vocablo residencia tiene su acepción natural y obvia, y no la indicada en el artículo 8 N° 8 del CT.

Adicionalmente, la norma tributaria señala que tampoco se pierde la residencia o el domicilio cuando una persona se ausenta del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile. El SII ha indicado sistemáticamente¹⁰ que, en el caso que un trabajador de una empresa chilena es trasladado a otro país, pero manteniéndolo en la planilla (payroll) de la empresa chilena, el referido trabajador conservaría en Chile el asiento principal de sus negocios, conservando de ésta manera su residencia y domicilio tributario chileno. Esto, sin perjuicio que el trabajador sea destinado varios años a trabajar fuera del país.

a.5. Pérdida del domicilio:

Respecto de la pérdida del domicilio, no existe norma tributaria que la regule, sin embargo, el artículo 65 del CC sí lo trata y dispone que “*el domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzadamente, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior. // Así, confinado por decreto judicial a un paraje determinado, o desterrado de la misma manera fuera de la República, retendrá el domicilio anterior,*

¹⁰ Oficio Ordinario N° 910 / 1997, SII.

mientras conserve en él su familia y el principal asiento de sus negocios”.

El SII ha interpretado la disposición anterior concluyendo que la norma contiene dos requisitos copulativos para la retención del domicilio: i) que se conserve la familia; y, ii) el asiento principal de los negocios.

En consecuencia, el *domicilio tributario* se perdería si el contribuyente se muda a otro país para establecerse en él, no dejando en su domicilio anterior ni a su familia ni el asiento principal de sus negocios.

Sobre el tema de la pérdida de la residencia o domicilio tributario, cabe destacar que el SII señaló¹¹ frente a la consulta de un contribuyente lo siguiente: *“...señala que su cliente es una empresa multinacional con subsidiarias en varios países, entre ellos Chile. Agrega, que frecuentemente trabajadores de la subsidiaria chilena son destinados a la casa matriz o bien, subsidiarias emplazadas en diversos países. Esos trasposos o asignaciones tienen por objeto desarrollar proyectos conjuntos; capacitar a los trabajadores mediante el desarrollo de funciones en diversas áreas del negocio; Desarrollar nuevos productos y servicios; y generar redes de contacto e información, todo lo cual resulta esencial para el negocio de la empresa.*

Expresa, que las asignaciones pueden ser de meses o incluso de años. En cualquier caso, los trabajadores no tienen intención de permanecer indefinidamente en el exterior, sino sólo en cuanto la asignación lo requiera. Sus familias mantienen su residencia en Chile.

“Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto por las normas legales antes mencionadas y del análisis de los antecedentes que entrega el

¹¹ Oficio Ordinario N° 746 / 2005, del SII.

recurrente en su escrito, se puede concluir que los mencionados trabajadores mientras permanezcan en el extranjero no tendrán residencia en el país, y respecto al domicilio, se puede expresar, basado en que los citados trabajadores tienen un contrato de trabajo vigente en Chile, que sus familias mantienen su residencia en el país y, sobretudo, que la destinación al extranjero es temporal, según el acuerdo laboral celebrado entre las partes, es que conforme al artículo 63 del Código Civil no se puede presumir el ánimo de permanecer o adquirir domicilio en el extranjero, por el contrario, se puede concluir que tales personas mantienen su domicilio en el país, conforme a lo dispuesto en el artículo 4° de la LIR.”

Para el SII no es relevante comprobar que el contribuyente ha constituido su domicilio en el extranjero sino que le importa determinar la situación del domicilio del trabajador en Chile.

Por otro lado, en materia de pérdida de domicilio, uno de los factores que debe ser analizado, pese al argumento señalado anteriormente, es el de la permanencia de la familia en Chile, que es un factor que hace presumir que el ánimo de permanecer en Chile no ha cambiado. El SII ha señalado¹² que el hecho, conjuntamente con otros factores, que “*el trabajador pese a residir en el extranjero, mantuvo su casa en nuestro país, viajando frecuentemente a él, etc., no permite presumir el ánimo de permanecer o de adquirir domicilio civil en el extranjero, por el contrario, pudiéndose concluir que esta persona mantuvo su domicilio en nuestro país*”.

Por tanto, una posición más conservadora debe considerar que debido a que el trabajador mantiene su residencia o domicilio en Chile, deberá tributar sobre renta de fuente mundial, declarando en Chile las rentas

¹² Oficio Ordinario N° 910 / 1997

percibidas en el extranjero, hasta que pueda concluirse que su residencia se ha perdido.

Finalmente, la consideración de pérdida de residencia y domicilio en Chile es relevante del punto de vista del contribuyente toda vez que, de verificarse, éste se encontrará sujeto en Chile a su renta de fuente chilena (depósitos a plazo, dividendos, etc.) y no de fuente mundial.

a.6. Doble Residencia

Relacionado con el tema de la pérdida de la residencia, está el de la doble residencia. Ésta consiste en la circunstancia en la que un trabajador extranjero, de conformidad con las normas chilenas, es considerado residente en Chile y que, simultáneamente, de acuerdo con las normas del país de donde proviene, tiene también la calidad residente en ese país¹³.

La situación de doble residencia puede darse de manera recurrente toda vez que las normas que determinan la residencia de un trabajador son de carácter interno o local, esto es, cada país establece sus propias disposiciones para regular la situación de residencia de una persona, y de manera frecuente sucede que un trabajador expatriado, que se traslada de algún país extranjero a Chile, al menos momentáneamente se puede encontrar en esa situación.

Desde la perspectiva del trabajador expatriado, la situación de doble residencia puede tener efectos inconvenientes, específicamente en el ámbito tributario, atendido que al tener la calidad de residente en dos países, para los cuales la residencia sea un factor de atribución tributaria, el referido trabajador podría verse expuesto a una posible circunstancia de doble tributación.

¹³ SII, Of. N° 154 / 2002

Para resolver éste problema, los países, entre los cuales se encuentra Chile, han suscrito Convenios o Acuerdos para prevenir circunstancias de doble tributación a consecuencia de situaciones de doble residencia de sus habitantes.

Hacemos presente que no empleamos el término ciudadano y preferimos ocupar el término “habitantes” atendidas las características únicas de vinculación política que conlleva ésa calidad jurídica y porque en la práctica sucede también que los trabajadores expatriados de nacionalidad Z, que fueron destinados por tres años al país A, pueden ser destinados por otros dos años al país B y luego por unos cuatro al país C y, sin embargo, no tienen la calidad de ciudadano respecto de ninguno de ellos.

Para la circunstancia de doble residencia, no existe una solución única y dependerá de varios factores que caso a caso se deberá analizar, como la nacionalidad del trabajador expatriado, el país de proveniencia y los Convenios o Acuerdos que sobre la materia haya suscrito Chile. Sin embargo, podemos adelantar que uno de los aspectos comunes de solución a la situación de doble tributación, como consecuencia de la doble residencia, es a través del procedimiento de prueba del domicilio que ya mencionamos, y que abordaremos a propósito del tratamiento tributario del trabajador extranjero en Chile.

a.7. Nacionalidad

El concepto de nacionalidad no está definido en la LIR. Es más, por regla general, las disposiciones del Código Tributario dan cuenta de un conjunto de criterios que más bien prescindan de la nacionalidad como un factor subjetivo independiente de vinculación. En efecto, la nacionalidad suele tratarse conjuntamente con el domicilio y la residencia, y recibe un tratamiento predominantemente unitario.

Excepcionalmente, la LIR establece ciertas diferencias por las que un trabajador extranjero, en razón de su nacionalidad, recibe un tratamiento diferente, las que pasaremos a revisar a continuación:

Las diferencias más importantes en relación con el tema en estudio son los siguientes:

- i. El artículo 3 de la LIR señala que los extranjeros, y pese a ser residentes o domiciliados en Chile, durante los primeros tres años de su permanencia en Chile, no se encontrarían sujetos a tributación en base a su renta de fuente mundial, sino que sólo en base a su renta de fuente chilena.
- ii. El artículo 61 de la LIR señala que los extranjeros no residentes en el país, se encuentran sujetos a una tributación del 35% respecto de todas sus rentas de fuente chilena¹⁴.

a.8. Trabajadores chilenos que retornan para radicarse en Chile

Cabe preguntarse acerca del tratamiento tributario que reciben los trabajadores chilenos que se radicaron en el extranjero y que deciden retornar al país para restablecerse. ¿Tendrán acaso el mismo

¹⁴ Artículo 60 de la LIR "Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban o devenguen rentas de fuentes chilenas que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, pagarán respecto de ellas un impuesto adicional de 35%. No obstante, la citada tasa será de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales extranjeras a que se refiere el inciso anterior, sólo cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas culturales o deportivas. Este impuesto deberá ser retenido y pagado antes de que dichas personas se ausenten del país, por quien o quienes contrataron sus servicios, de acuerdo con las normas de los artículos 74 y 79. El impuesto establecido en este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las rentas referidas en el inciso segundo, en reemplazo del impuesto de la Segunda Categoría, y se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta o se pongan a disposición de las personas mencionadas en dicho inciso, sin deducción alguna".

tratamiento que los trabajadores expatriados que son destinados a Chile? ¿Se les aplica acaso la regla de tres años para tributar únicamente sobre sus rentas de fuente chilena?

Abordaremos esta situación y analizaremos algunos de los matices que existen entre los trabajadores expatriados que son destinados a Chile y los chilenos que retornan del exterior para radicarse nuevamente en el país cuando veamos el tratamiento tributario de los trabajadores chilenos expatriados al exterior.

b. El Factor Real u Objetivo: Fuente de la Renta

La fuente de la renta es otro de los criterios de atribución tributaria que utiliza la LIR como factor de conexión respecto de los contribuyentes. Tal como señala el Art. 3º de la LIR, la renta puede tener su origen en Chile o en el exterior.

b.1. Rentas de fuente chilena

El artículo 10 de la LIR señala que *“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”*.

El criterio del SII a este respecto es que los beneficios o rentas que perciba el extranjero o expatriado, por el solo hecho de desarrollar en Chile alguna actividad, empleo o profesión, son de fuente chilena.

Así, se considera de fuente chilena el pago efectuado a extranjeros que se encuentren físicamente en Chile, aun cuando dichos pagos sean efectuados por instituciones, empresas o personas no establecidas o

residentes en el país. Por consiguiente, aun cuando las rentas sean pagadas fuera de Chile, si su causa o fundamento es la realización de alguna actividad o empleo en Chile, ellas siempre serán consideradas de fuente chilena¹⁵.

Un ejemplo de lo expresado es el caso de servicios personales remunerados prestados por un extranjero situado Chile, en su calidad de empleado de una empresa extranjera, sin importar la duración de su servicio, y a quien se le paga en el extranjero. Por el hecho que la actividad remunerada se realizó en Chile (la causa del pago de la remuneración), la renta que se devengue es de fuente chilena y, por tanto, sujeta a tributación en Chile.

La distinción entre rentas de fuente chilena y extranjera es relevante toda vez que, las de fuente chilena están siempre afectas a impuesto en Chile, independientemente de la residencia o domicilio y del período de permanencia del contribuyente en territorio chileno¹⁶.

b.2. Renta de fuente extranjera o rentas de fuente mundial

Cuando las rentas no provienen de bienes situados en Chile o de actividades realizadas en el país y se originan en actividades realizadas en el extranjero, se denominan rentas de “fuente mundial” o de fuente extranjera. Para que estas rentas estén afectas al pago de impuesto, el contribuyente debe tener la calidad de “domiciliado” o “residente” en Chile y el extranjero debe haber permanecido en el país durante más de tres años.

¹⁵ Circular N° 26 / 1973 del SII

¹⁶ *Ibidem* N° 15.

b.3. Tratamiento de las rentas según su fuente

La regla general es que toda persona domiciliada o residente en Chile debe pagar impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, independientemente de su fuente¹⁷.

Sin embargo, los extranjeros expatriados, residentes o domiciliados en Chile, sólo están sujetos al pago de impuestos sobre sus rentas de fuente chilena, durante los primeros tres primeros años contados desde su ingreso a Chile.

En conclusión, desde la perspectiva del trabajador expatriado, residente o domiciliado en Chile, durante los primeros tres años contados desde su ingreso al país, sólo estará obligado al pago de impuesto sobre sus rentas de fuente chilena. Cumplido dicho plazo, estará sujeto al pago de impuesto sobre sus rentas tanto de fuente chilena como mundial.

b.4 ¿Qué propósito cumple la diferencia de tratamiento entre chilenos y extranjeros en relación con las rentas de fuente mundial?

Leyendo el tenor del artículo 3º de la LIR, cabe preguntarse por qué los extranjeros expatriados quedan liberados de pagar impuesto sobre sus rentas de fuente mundial o extranjera, durante los primeros tres años de su permanencia en Chile, en circunstancias que los chilenos deben pagar impuesto sobre todas sus rentas, tanto de fuente chilena como extranjera.

¹⁷ Artículo 3º de la LIR: "Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas".

La motivación fundamental detrás de la referida diferencia de tratamiento estriba en prevenir la doble tributación.

En efecto, el trabajador expatriado, hasta que llega a Chile, percibe rentas en otro país, sea por su actividad profesional o por sus bienes situados en el extranjero y dichas rentas están afectas al pago de impuesto en el extranjero. Además, según hemos señalados, en la mayoría de los casos, los expatriados que son destinados a trabajar por su empleador a Chile, los hacen por períodos acotados de tiempo, generalmente de menos de tres años. Luego, si todas las rentas del trabajador expatriado estuvieran afectas al pago de impuesto, sin importar su fuente y desde el momento en que percibe rentas en Chile, se produciría una situación de doble tributación, toda vez que sus rentas de fuente extranjera estarían afectas al pago de impuesto, tanto en el país en que se originan como en Chile.

En consecuencia, en orden a prevenir esta situación de doble imposición es que la legislación tributaria chilena ha establecido el plazo de tres años libre de impuesto para las rentas de fuente extranjera, para los extranjeros que constituyan domicilio o residencia en Chile, contado desde su ingreso al territorio nacional.

TÍTULO II

De los Trabajadores Expatriados Extranjeros

II. Tratamiento de los Trabajadores Expatriados, Técnicos o Profesionales Dependientes en Chile

A. Introducción:

En esta parte, abordaremos el tratamiento que recibe el trabajador extranjero dependiente que es destinado a Chile desde tres perspectivas normativas; la inmigratoria y laboral, la perspectiva previsional o de seguridad social y la tributaria propiamente tal, en la que estudiaremos en detalle el tratamiento de los beneficios remuneracionales que son el conjunto de prestaciones que acceden a las condiciones contractuales del trabajador expatriado, como incentivo para él y su familia para trasladarse a su nueva destinación en Chile.

B. Tratamiento Normativo de la Contratación de Extranjeros

1. Marco Legal de la contratación de extranjeros:

La normativa que regula la contratación de personal extranjero se encuentra en el Código del Trabajo (D.F.L nº 1, de 1994), en los artículos 19 y 20, por una parte y por otra en el llamado “Reglamento de Extranjería” (Decreto Supremo nº 597 de 1984, del Ministerio del Interior).

Los extranjeros, según los fines por los que llegan al territorio nacional, pueden ingresar al territorio nacional bajo las calidades de turistas, residentes, residentes oficiales o inmigrantes. Los extranjeros que ingresan con la calidad de residentes deben contar previamente con la pertinente

visación, que consiste en el permiso otorgado por la autoridad competente¹⁸.

En esencia, la visa es el título que delimita los derechos del extranjero y el plazo por el que puede permanecer en el país ejerciéndolos.

2. Tratamiento de los extranjeros en el Código del Trabajo (D.F.L nº 1, de 1994)

En relación con la contratación de trabajadores extranjeros, el Código del Trabajo contiene escuetas disposiciones que la regulan. En efecto, dicho cuerpo legal se limita a fijar la cantidad máxima de expatriados que pueden trabajar para un mismo empleador, no pudiendo superar el 15% del total de los trabajadores¹⁹ y establece las reglas para su cómputo²⁰.

Las mismas disposiciones matizan el límite de 15% al establecer, por una parte, que están exceptuados los empleadores que ocupan hasta 25 trabajadores y, por otra, al exceptuar del cómputo, el personal técnico especialista y al enumerar una serie de situaciones en la que el extranjero es considerado chileno.

A parte de las disposiciones señaladas, no existen otras que se refieran a la contratación de extranjeros en el Código del trabajo.

Para los efectos del presente trabajo, es dable concluir que dado el carácter especializado que suelen tener los trabajadores expatriados, estos no se

¹⁸ Artículo 10 del Reglamento de Extranjería (DS Nº 597 / 1984, del Ministerio del Interior))

¹⁹ Artículo. 19 CTb: "El ochenta y cinco por ciento, a lo menos, de los trabajadores que sirvan a un mismo empleador será de nacionalidad chilena. // Se exceptúa de esta disposición el empleador que no ocupa más de veinticinco trabajadores".

²⁰ Artículo. 20 CTb: "Para computar la proporción a que se refiere el artículo anterior, se seguirán las reglas que a continuación se expresan: 1.- se tomará en cuenta el número total de trabajadores que un empleador ocupe dentro del territorio nacional y no el de las distintas sucursales separadamente; 2.- se excluirá al personal técnico especialista; 3.- se tendrá como chileno al extranjero cuyo cónyuge o sus hijos sean chilenos o que sea viudo o viuda de cónyuge chileno, y 4.- se considerará también como chilenos a los extranjeros residentes por más de cinco años en el país, sin tomarse en cuenta las ausencias accidentales".

ven afectados por las limitaciones de contratación señaladas y por ende, las disposiciones del Código del Trabajo antes mencionadas no les resultan aplicables.

Veremos a continuación, que la regulación fundamental de la contratación de trabajadores expatriados se encuentra en el Reglamento de Extranjería, aprobado por el Decreto Supremo N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior.

3. Regulación del Reglamento de Extranjería (Decreto Supremo nº 597 de 1984 del Ministerio del Interior)

Para los efectos del presente trabajo, el Reglamento de Extranjería contempla en su regulación tres situaciones en las que los expatriados que vienen a trabajar a Chile se pueden encontrar. Estas situaciones son; a) los extranjeros que ingresan con visa de turista y que son autorizados expresamente a trabajar en Chile durante su estadía como turista; b) los extranjeros a los que se les otorga visa temporaria, que pueden desarrollar cualquier actividad lícita dentro del territorio nacional; y, c) los extranjeros que ingresan a Chile con visa sujeta a contrato o que la obtienen una vez en Chile, previa suscripción de un contrato de trabajo.

4. Extranjeros que ingresan al país con visa de turista

Como primera situación tenemos a la persona que ingresa al país con visa de Turista. Por regla general esta clase de visa no permite al extranjero quedarse de manera permanente, ni de realizar labores o prestar servicios remunerados en el país. Sin embargo, en casos calificados, los extranjeros pueden ser autorizados a trabajar en Chile por el Ministerio del Interior, la Gobernación Provincial e Intendencia de la Región Metropolitana. No obstante, la autorización se otorga por un plazo no superior a 30 días, la que puede prorrogarse por períodos de treinta días hasta el vencimiento de la visa de turismo.

5. Extranjeros con visa o residencia temporaria o residencia oficial

Existen determinados casos enumerados por el Reglamento de Extranjería en que, según la situación, la visa de turista puede cambiarse por la de visa o residencia temporaria o residente oficial, a petición del interesado. Estos casos son²¹:

- a) El cónyuge de chileno y los padres e hijos de él,
- b) El cónyuge y los hijos del extranjero que residan en el país con alguna visación o con permanencia definitiva, y los padres del extranjero mayor de 18 años que resida en el país en alguna de las condiciones anteriores,
- c) Los ascendientes de chilenos,
- d) Los hijos extranjeros de chilenos por nacionalización,
- e) Los profesionales y técnicos que prueben su calidad mediante títulos legalizados y acrediten su contratación o que ejercerán efectivamente en Chile, como tales,
- f) Los profesores que sean contratados por organismos educacionales del Estado o reconocidos por él, siempre que acrediten su calidad de tales mediante títulos legalizados,
- g) Los que sean designados o contratados para el desempeño de cargos para los cuales ordinariamente se conceden visas de residentes oficiales;

²¹ Artículo 102 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior))

- h) Los que invoquen la calidad de refugiados o asilados políticos en conformidad a lo dispuesto en el artículo 50 del Reglamento de Extranjería;
- i) El cónyuge y los hijos de extranjeros señalados en los cuatro números anteriores. El beneficio podrá impetrarse de consuno o separadamente; y,
- j) Los que por concepto del Ministerio del Interior sean acreedores a este beneficio, caso en el cual se concederá mediante resolución fundada.

Respecto de lo extranjeros de nacionalidad colombiana, peruana y dominicana, deben presentar, conjuntamente con los antecedentes requeridos para este tipo de visa, un certificado de antecedentes judiciales²².

6. Extranjeros que ingresan al país con contrato de trabajo suscrito con anterioridad o que lo suscribe en Chile

La segunda situación consiste en el extranjero que ingresa al país para trabajar o prestar servicios, con un contrato de trabajo previamente suscrito. Este tipo de visa se denomina “visa sujeta a contrato” y se otorga no sólo al extranjero que ingresa a Chile con contrato de trabajo firmado, sino que también a aquel que, encontrándose con anterioridad en el país, suscribe un contrato de trabajo y requiere radicarse en el país hasta su término.

Las normas administrativas que regulan esta situación están contenidas en los artículos 36 y 37 del Reglamento de Extranjería²³. Los requisitos para el otorgamiento de esta visa sujeta a contrato son:

²² <http://www.extranjeria.gob.cl/residencia-temporaria/tipos-de-residencia-temporaria/>

²³ El Reglamento de Extranjería se encuentra normado en el DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior.

- El empleador (persona, institución o la empresa) debe tener domicilio legal en Chile,
- El contrato de trabajo que sirve de fundamento para la visa debe ser suscrito por el empleador y el trabajador o sus representantes ante Notario Público. En caso de celebrarse el contrato en el extranjero, este se debe suscribir ante el agente diplomático o consular competente, debiendo posteriormente legalizarse por el Ministerio de Relaciones Exteriores.
- El trabajador debe acreditar su calidad de profesional o de técnico especializado con el título correspondiente y la debida legalización. En su defecto, dicha calidad deberá acreditarse por medio de certificado de trabajo u otros documentos que permitan probarla.
- Que la actividad, trabajo o profesión del extranjero contratado sea necesario o indispensable para el desarrollo del país, pudiendo dicha situación establecerse por medio de informe del colegio técnico o profesional o por la asociación u organismo oficial correspondiente.
- Que las actividades en que haya de desempeñarse el extranjero contratado en Chile no constituyan peligro o atentado para la seguridad nacional. En caso que existan dudas acerca de la potencial peligrosidad del trabajo que haya de realizar el extranjero en Chile, se deberá consultar previamente al Ministerio de Defensa Nacional.
- La contratación y los términos del contrato deben ajustarse a las disposiciones legales y generales del derecho laboral y provisional.

C. Contenido, efectos y obligaciones especiales del contrato de trabajo en la contratación de extranjeros

Hemos visto los requisitos generales con los que se debe cumplir en la contratación de extranjeros y las limitaciones genéricas a las que está sujeta. A continuación, veremos que además de los requisitos que establece el Reglamento de Extranjería, hay ciertas cláusulas especiales que debe contener el contrato. Además, veremos que el contrato de trabajo de extranjeros tiene efectos propios y está sujeto a ciertas limitaciones especiales que a continuación pasaremos a analizar.

1. Contenido especial del contrato de trabajo de extranjeros

La cláusula especial fundamental que debe contener todo contrato de trabajo de extranjeros, es la obligación que debe suscribir el empleador de pagar al trabajador y a los miembros de su familia, que se hayan trasladado a Chile, el pasaje de regreso a su país de origen o al que las partes determinen. Para asegurar el cumplimiento de esta obligación, las partes pueden acordar garantías o cauciones.

Esta cláusula tiene la particularidad de tener efectos “ultra” contractuales en términos que sigue vigente aún después del término del contrato que la contiene. Esta vigencia post contractual tiene lugar de dos maneras.

La primera, cuando el contrato termina en la forma convenida, la cláusula subsiste hasta que el extranjero suscribe el finiquito y sale del país. No obstante, si el extranjero obtiene una nueva visa o si se le otorga la permanencia definitiva, esta obligación especial del empleador no produce efectos.

La segunda, cuando el contrato termina de manera anticipada y el extranjero se encuentra en la necesidad de permanecer en Chile, la

cláusula subsiste en los casos y por el tiempo que el Ministerio del Interior determine de manera calificada. En esta situación, el extranjero puede obtener una visa de residente temporal por un término no superior a los 90 días. Al término de este plazo, el extranjero deberá abandonar el país o presentar una nueva solicitud de residencia.

2. Efectos, limitaciones y obligaciones especiales del contrato de trabajo de extranjeros

a. Efectos especiales del contrato de trabajo de extranjeros:

Dado que el contrato de trabajo del expatriado ha constituido uno de los fundamentos para el otorgamiento de la visa sujeta a contrato de trabajo, la terminación del mismo acarrea la caducidad de ésta, sin perjuicio del derecho que asiste al trabajador expatriado para pedir una nueva visa de este tipo o de pedir la permanencia definitiva en el país²⁴, según el tiempo que lleve de permanencia en Chile.

b. Limitaciones especiales de contrato de trabajo de extranjeros:

A diferencia del contrato de trabajo suscrito con trabajadores chilenos, que puede tener una vigencia indefinida, el contrato de trabajo de trabajadores expatriados no puede estipularse por plazos superiores a dos años. No obstante, el contrato puede renovarse al cabo de ese período, por otros de igual duración. Si el contrato no determina plazo para su vigencia, este se entiende estipulado por el máximo de dos años²⁵²⁶.

²⁴ Artículo 39 inciso 2° del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior))

²⁵ Artículo 38 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior))

²⁶ *Ibidem* N° 23.

c. Obligaciones administrativas especiales del contrato de trabajo de extranjeros:

Existen ciertas obligaciones de orden administrativo, que podríamos considerar de la naturaleza del contrato de trabajo de extranjeros, que nacen a partir del término de vigencia del contrato o del cumplimiento del plazo de dos años, desde el otorgamiento de la visa sujeta a contrato.

Estas obligaciones nacen respecto del trabajador expatriado y respecto del empleador y consisten en determinadas actuaciones que deben realizar frente a la autoridad administrativa correspondiente.

A continuación, revisaremos en qué consisten efectivamente, según se trate del trabajador expatriado o su empleador:

i. Respecto del trabajador expatriado:

Al término del período de dos años, si el contrato de trabajo se renueva, el extranjero tiene la obligación de solicitar nuevamente una visa de residencia sujeta a contrato, acompañando nuevamente todos los antecedentes que debió presentar la primera vez²⁷²⁸. Con todo y sin perjuicio de que la permanencia de trabajadores técnicos extranjeros suele ser temporal, cumplido el plazo de dos años, el interesado puede optar a la residencia definitiva²⁹.

En la práctica, cuando está previsto que la destinación o permanencia del trabajador expatriado tendrá una duración mayor a los dos años, éste, su empleador o la unidad de recursos humanos o de personal de la empresa contratante en su caso, suele iniciar el procedimiento de renovación de la visa sujeta a contrato de trabajo, en un plazo prudencial previo (generalmente de dos meses) al

²⁷ Artículo 37 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).

²⁸ Artículo 39 incisos 1° y 2° del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).

²⁹ Artículo 40 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).

término de vigencia del contrato del trabajador técnico extranjero o al cumplimiento del referido plazo de dos años de la visa sujeta a contrato

ii. Respecto del empleador:

Cuando el contrato ha llegado a su término y las partes han suscrito el correspondiente finiquito, el empleador tiene la obligación de comunicar este hecho a la autoridad administrativa correspondiente, la que según el caso, podrá ser el Ministerio del Interior o la respectiva Intendencia o Gobernación³⁰.

D. Situaciones de Visa del extranjero según el tiempo de permanencia

Según hemos visto hasta ahora, los extranjeros pueden encontrarse en situaciones jurídicas muy distintas según la calidad en la que ingresen y el tiempo que lleven de permanencia en el país. Estos factores determinan el conjunto de derechos de que son titulares y las obligaciones a las que están sujetos.

Asimismo, como veíamos en la parte general, el tiempo de permanencia, determina el régimen tributario aplicable, dado que según el trabajador expatriado ingrese a Chile para desempeñarse como especialista o técnico en la prestación de un servicio puntual, o adquiera la condición de residente y luego la de domiciliado, con tres años de permanencia en Chile, su situación tributaria variará ostensiblemente.

Desde la perspectiva migratoria, en términos generales existen dos tipos de permanencia, por una parte está la permanencia temporaria y por otra la definitiva. A continuación pasamos a analizarlas.

³⁰ Artículo 39 inciso final del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior)).

1. Permanencia o Residencia Temporaria³¹

La visa de Residencia Temporaria se otorga al extranjero que tenga por objeto radicarse en Chile y que acredite algunas de las condiciones que el Reglamento de Extranjería dispone para su otorgamiento.

Este tipo de permanencia está sujeta a una visa con una duración máxima de un año³², pudiendo otorgarse por plazos menores. Asimismo, esta visa puede renovarse por una sola vez y por el mismo plazo máximo de un año.

Cumplido el término de un año, el residente temporario tiene la posibilidad de solicitar la permanencia definitiva.

Si el extranjero se ha ausentado temporalmente del país, faltándole tiempo para poder cumplir con el período mínimo que le permita pedir la residencia definitiva, éste tiene la posibilidad de solicitar la prórroga de su visa para completar el tiempo faltante de permanencia.

Si el extranjero desea permanecer en Chile luego de cumplirse el plazo máximo dos años (visa de un año, más la renovación), éste tiene la obligación de solicitar su permanencia definitiva o hacer abandono del país.

Esta visa sólo se la puede otorgar al extranjero cuya permanencia en Chile se estime útil o beneficiosa, o que acredite tener intereses o vínculos familiares en Chile.

De conformidad con el Reglamento de Extranjería, se considera útil y ventajoso a los extranjeros que presentan o se encuentran en las siguientes condiciones:

³¹ Artículo 49 y siguientes del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior)).

³² Artículo 52 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior)).

- a) Empresarios, inversionistas, comerciantes, rentistas y en general personas de negocios que viajen al territorio nacional, por períodos superiores a 90 días, con motivo de sus actividades e intereses en el país;
- b) Científicos, investigadores, académicos, conferencistas, profesores, profesionales, técnicos expertos, cuya admisión sea requerida por personas jurídicas nacionales o patrocinadas por Organismos Internacionales reconocidos por el Gobierno de la República, o que viajen por más de 90 días, en conformidad a lo dispuesto en contratos suscritos entre entidades o empresas nacionales y extranjeras, convenios de asistencia, cooperación técnica, de transferencia de tecnología y recursos humanos calificados;
- c) Periodistas o profesionales de medios de comunicación social que viajen a Chile con motivo de sus actividades;
- d) Religiosos pertenecientes a iglesias, órdenes o congregaciones reconocidas en el país, que vengán a desarrollar actividades religiosas, docentes o asistenciales;
- e) Personas que prueben venir a someterse a tratamientos médicos en establecimientos especializados; y
- f) Otros que sean debidamente calificados por los Ministerios del Interior y Relaciones Exteriores, según proceda.

El titular de esta visa puede trabajar y desempeñarse en cualquier actividad lícita, durante el período de su vigencia³³.

³³ Artículo 49 inciso final del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior)).

Si el extranjero se trasladó con su grupo familiar, se considera que pertenecen a él, el cónyuge, los padres e hijos de ambos, o de cada uno.

Para los efectos de esta visa, se entiende que el grupo familiar y quienes lo componen son dependientes del titular, no pudiendo por consiguiente trabajar o realizar actividades remuneradas, salvo que sean a su vez titulares individuales de la misma visa.

2. Visa sujeta contrato de trabajo³⁴

Esta visa es la que debe solicitar el extranjero que viaja a Chile para prestar servicios en el contexto del cumplimiento de un contrato de trabajo y cuya empresa, institución o persona empleadora tiene domicilio legal en Chile.

Esta situación también corresponde al extranjero que, encontrándose en Chile, desea radicarse en Chile con el mismo fin laboral.

Esta visa está condicionada a la vigencia de un contrato de trabajo, cuya duración máxima puede ser de dos años, prorrogables por otro período de igual duración, sin perjuicio de la posibilidad del extranjero de optar a la residencia definitiva una vez cumplido el término de dos años.

Abordaremos el estudio de esta visación en el acápite E) siguiente.

3. Permanencia o Residencia Definitiva

Esta visa o permiso autoriza a los extranjeros a permanecer en el país de manera indefinida y desarrollar cualquier actividad lícita que no tenga como requerimiento específico la nacionalidad chilena. El titular de esta visa no

³⁴ Artículo 35 del Reglamento de Extranjería (D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984).

está sujeto a limitación alguna salvo las que establezcan la Constitución Política de la República, la ley o el correspondiente reglamento³⁵.

4. Conclusiones

El extranjero que ingresa a Chile para los efectos de poder trabajar o realizar actividades remuneradas puede encontrarse en cuatro situaciones diferentes:

La primera es la del extranjero que ingresa como turista y que por regla general no le está permitido trabajar o realizar actividades remuneradas, salvo especial autorización en casos calificados o que exista una solicitud pendiente de residencia temporaria.

La segunda, es la del trabajador extranjero que tiene visa de residente temporario. A diferencia del primero, este extranjero puede trabajar y percibir remuneración por el plazo de máximo de un año, con la posibilidad de renovar su visa por un año más. Además, esta es la visa que el extranjero debe solicitar cuando su empleador es extranjero.

La tercera es la del trabajador extranjero que quiere trabajar para un empleador con domicilio legal en Chile, situación en que el trabajador extranjero debe solicitar una visa sujeta a contrato de trabajo, sea en el Consulado de Chile en el exterior, o en el Departamento de Extranjería y Inmigración del Ministerio del Interior y Seguridad Pública, según si se encuentra en el extranjero o en Chile.

³⁵ Artículo 71, párrafo 2º de la Constitución que señala que "dentro de 50 kilómetros de las fronteras, los extranjeros, no pueden adquirir ni poseer, por título alguno, minas, tierras, bosques, aguas, combustibles, ni fuentes de energía directa ni indirectamente, individualmente ni en sociedad bajo pena de perder, en beneficio del Estado, el derecho así adquirido. Se exceptúa el caso de necesidad pública expresamente declarada por decreto supremo aprobado por el consejo de Ministros conforme ley". Existen ciertos cargos públicos y algunas actividades profesionales, que atendida su importancia o carácter estratégicos sólo pueden ser desempeñados por nacionales, lo que constituye una excepción al tratamiento igualitario que el ordenamiento jurídico chileno generalmente otorga a todos los habitantes de la República. En materia civil, existen limitaciones para las adquisiciones de bienes inmuebles en zonas fronterizas o estratégicas.

Por último, la cuarta situación es la del extranjero que cuenta con visa de residencia definitiva, que cuenta con la autorización de radicarse indefinidamente en Chile y la de realizar cualquier actividad remunerada lícita, salvos las que exigen la nacionalidad chilena.

E. Tramitación necesaria que debe realizar el extranjero para la obtención de una visa con permiso de trabajo en Chile

El procedimiento de obtención de una visa con permiso de trabajo en Chile, varía en aspectos como los trámites, los documentos e información a acompañar, la duración del proceso y la autoridad ante la cual se tiene que presentar la solicitud, según el lugar en que se encuentre el extranjero.

En consecuencia, es necesario distinguir si el interesado se encuentra en Chile o en el extranjero.

1. Tramitación de la visa con permiso de trabajo del extranjero que se encuentra en Chile

La tramitación de esta visa se realiza ante la Oficina de Extranjería que depende del Ministerio del Interior y tiene una duración aproximada de cuatro meses.

A continuación se hace una reseña de los documentos requeridos para la tramitación de una visa de residencia temporaria y de algunos de los aspectos característicos del proceso de inmigratorio en general.

a. Proceso General

- El trabajador extranjero debe llenar el formulario de solicitud de visa de residencia temporaria, debe asimismo reunir y

acompañar toda la documentación necesaria para poder llevar a cabo con éxito su tramitación.

- Este tipo de visa otorga al interesado el permiso de trabajar en Chile por el término máximo de un año con la posibilidad de pedir una renovación de la misma por otro período de igual duración.
- Esta renovación autoriza al extranjero trabajar por un año adicional sin la necesidad de reiniciar la tramitación de solicitud de visa de residencia temporaria.
- Sin perjuicio del derecho de solicitar la renovación al cabo del primer año, cumplido este plazo, el extranjero puede pedir la residencia permanente o definitiva, visa que le otorga un permiso de residencia y de trabajo indefinido.
- La visa de residencia definitiva se otorga de forma vitalicia, pero se pierde automáticamente (por revocación de oficio de la autoridad) en el evento que el extranjero resida un año fuera del país.
- El procedimiento para la obtención de la visa de residencia temporaria tarda aproximadamente cuatro meses. El extranjero puede pedir un permiso provisorio de trabajo para poder realizar actividades remuneradas mientras se tramita su solicitud.
- Otorgada la visa de residencia temporaria, el extranjero debe concurrir a Policía Internacional para registrar su visa. Asimismo, debe concurrir al Registro Civil para obtener su cédula de identidad chilena.

- Se debe realizar el mismo procedimiento respecto de las personas que integran el grupo familiar u otros dependientes del extranjero. Hay que recordar que los componentes del grupo familiar o dependientes no pueden trabajar salvo que se les haya otorgado individualmente la correspondiente visa que lo permita.

b. Documentación que se debe acompañar con la solicitud

- Una fotocopia del pasaporte actual que contenga las páginas relativas a la identidad del titular, al número del documento, a las fechas de otorgamiento y de caducidad y las páginas cuyos estampes den cuenta de los país a los que ha viajado el titular.
- Tres fotografías recientes de color que midan tres por dos centímetros en tamaño, con indicación de nombres y apellidos completos y del número de pasaporte.
- Una fotocopia de la visa de turismo actual (para los extranjeros que requieran ingresar al país con visa de turista).
- Una copia traducida y legalizada ante el Ministerio de Relaciones Exteriores.
- La carta de asignación o destinación otorgada por el empleador o la empresa que para la que trabaja. Dicho documento debe autorizarse ante un notario competente del país en que dicha carta ha sido emitida.
- Certificado de matrimonio, debidamente traducida y legalizada ante el Ministerio de Relaciones Exteriores.

- Certificado de nacimiento de los hijos (miembros de la familia) debidamente traducida y legalizada ante el Ministerio de Relaciones Exteriores.
- Declaración que da cuenta que el interesado asume los costos de vida de su grupo familiar o de las personas dependientes de él.
- Contrato de trabajo con la empresa extranjera. Es relevante señalar que si bien el contrato puede estar suscrito, el trabajador no puede prestar servicios hasta que la visa sujeta a contrato se encuentre completamente tramitada

2. Tramitación de la visa con permiso de trabajo desde el extranjero

El extranjero que se encuentra fuera de Chile, debe concurrir al consulado chileno competente para la tramitación de una visa de residencia temporaria que le permita trabajar en Chile. La tramitación ante el consulado chileno dura aproximadamente un mes, según el consulado ante el cual se tramite.

A continuación, veremos el procedimiento que se debe seguir y la información y documentación necesaria para la obtención de la visa sujeta a contrato.

a. Procedimiento General:

- El extranjero debe llenar el formulario de solicitud de visa correspondiente, suministrar toda la información requerida y

aportar toda la documentación necesaria para su tramitación, ante el Consulado de Chile³⁶).

- Obtenida la visa, el trabajador extranjero y su familia cuentan con un plazo de noventa días para ingresar al país, constados desde la fecha de estampe de la visa en los pasaportes.
 - Verificado el ingreso del trabajador expatriado y su familia a Chile, éste debe concurrir a las oficinas de Policía Internacional para registrar las visas.
 - Registradas las visas, el trabajador expatriado debe tramitar la obtención de un número de rol único tributario para él y los miembros de su familia, en oficinas del Registro Civil.
- b. Documentación que se debe entregar para la tramitación de la visa sujeta a contrato en el extranjero:
- Formulario de solicitud de visa sujeta a contrato.
 - Una fotocopia del pasaporte actual, del extranjero y de los miembros de su familia, que contenga las páginas relativas a la identidad del titular, al número del documento, a las fechas de otorgamiento y de caducidad y las páginas cuyos estampes den cuenta de los países a los que ha viajado el titular. Además, el interesado debe exhibir los pasaportes originales de sus familiares y suyo al Cónsul.

³⁶ Los consulados son aquellas legaciones diplomáticas que representan la administración de un Estado en un país extranjero anfitrión y que atiende los asuntos de sus nacionales y de los extranjeros que requieran atender asuntos relacionados con el país de la legación. Se distingue entre consulados generales, particulares, honorarios y concurrentes. Los consulados concurrentes son aquellos que con la correspondiente acreditación, además de atender su connacionales en el país anfitrión, atienden los asuntos de nacionales de otros países que no cuenten con una legación consular en el país anfitrión

- Cuatro fotos recientes a color de tamaño para pasaporte, tanto del expatriado como de los integrantes de su familia.
- Copia del currículum vitae del interesado. Este documento constituye uno de los medios para acreditar su carácter técnico o de especialidad profesional y la calidad en la que se desempeñará en Chile.
- Copia autorizada del título profesional o técnico profesional.
- Certificado de la empresa extranjera que dé cuenta del número de trabajadores, tanto chilenos como extranjeros³⁷.
- Liquidaciones de sueldo o certificados del empleador del país de origen o proveniencia, que acrediten la remuneración del trabajador expatriado.
- Certificado de estado de salud tanto del interesado como de su familia, emitido por un médico habilitado de su país de residencia. Este documento tiene por objeto acreditar que al momento de ingresar al país, el trabajador expatriado y los familiares que se han trasladado junto a él no padecen enfermedades o condiciones de salud que los puedan constituir en una carga para el Estado de Chile.
- Certificado de antecedentes penales o de historial policial, tanto del trabajador expatriado como de todos los miembros mayores de 18 años de su familia.

³⁷ Este requerimiento tiene por objeto velar que la empresa empleadora cumple con las proporciones legales entre trabajadores nacionales y extranjeros.

- Dos copias del contrato de trabajo del extranjero, debidamente traducido y legalizado ante el Ministerio de Relaciones Exteriores y ante el Ministerio de Justicia, que debe estar suscrito por el trabajador extranjero en el Consulado de Chile.
- Declaración jurada en la que el trabajador expatriado asume la responsabilidad de costear todos los gastos de permanencia en Chile de sus familiares y de las personas dependientes de él.
- Certificado de matrimonio (en el evento que sea casado)
- Certificado de nacimiento del trabajador expatriado y de los miembros de su familia.

F. Tratamiento Migratorio del Trabajador Extranjero Expatriado a Chile

1. Generalidades:

Todos los países, incluido Chile, han desarrollado una institucionalidad en torno al ingreso, permanencia y salida de personas y bienes de su territorio nacional, con su respectivo conjunto de normas que los regulan.

2. Normativa Aplicable a los extranjeros que ingresan al territorio nacional

Son numerosas las normas que entran en vigor cuando una persona extranjera ingresa al territorio nacional. Es más, por regla general, como expresión del llamado principio de territorialidad³⁸, la Ley, entendida esta en su sentido amplio³⁹, se aplica tanto a nacionales como a extranjeros, sin hacer distinción alguna con motivo de la nacionalidad.

³⁸ Artículo 14 del CC: La ley es obligatoria para todos los habitantes de la República, incluso los extranjeros.

³⁹ Cuando hablamos de "la Ley" en sentido amplio, nos referimos al ordenamiento jurídico nacional en su conjunto.

Ahora bien, sin perjuicio de lo señalado, existen ámbitos normativos dedicados especialmente a regular la situación de los extranjeros en Chile, los que pasaremos a revisar a continuación.

Dado el objeto del presente trabajo, nos referiremos esencialmente a la normativa inmigratoria que regula el ingreso y permanencia de los extranjeros en Chile.

Las normas que regulan el ingreso y permanencia de los extranjeros en Chile son: el D.L. N° 1094 / 1975, de fecha 19 de julio de 1975 y sus posteriores modificaciones, que establece las normas sobre extranjeros en Chile, su Reglamento contenido en el D.S. N° 597 / 1984, de fecha 24 de noviembre de 1984 y el D.F.L. N° 69 / 1953, de fecha 27 de abril de 1953⁴⁰.

Los extranjeros, según los fines por los que llegan al territorio nacional, pueden ingresar al territorio nacional bajo las calidades de turistas, residentes, residentes oficiales o inmigrantes⁴¹. Los extranjeros que ingresan con la calidad de residentes deben contar previamente con la pertinente visación, que consiste en el permiso otorgado por la autoridad competente, estampado en un pasaporte o documento análogo, válido y que autoriza a su portador para entrar al país y permanecer en él por el tiempo que determine⁴².

Los extranjeros que ingresen con el objeto de residir y trabajar en Chile deben hacerlo mediante la visa de residente sujeto a contrato de trabajo⁴³.

⁴⁰ Artículo 1° D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁴¹ Artículo 9 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁴² Artículos 10 y 9 inciso 3° D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁴³ Artículos 11, 35 a 40 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

Dado el objeto al que se circunscribe el presente estudio, nos referiremos exclusivamente a los extranjeros que ingresan a Chile en calidad de residentes bajo la regulación del Título II párrafo 2º, que regula la residencia de los extranjeros sujetos a contrato.

Las normas que regulan el ingreso y el otorgamiento de la visa sujeta a contrato imponen ciertas obligaciones y requisitos que se deben cumplir tanto el propio expatriado como su empleador. A continuación, revisaremos en qué consisten estos requisitos.

3. Requisitos que debe cumplir el trabajador extranjero para la obtención de una visa de residencia sujeta a contrato de trabajo⁴⁴

Para que un trabajador expatriado pueda ingresar a Chile para desempeñarse como trabajador dependiente, mediante la obtención de una visa sujeta a contrato de trabajo, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a. El extranjero debe acompañar a su solicitud los documentos que acrediten su profesión u oficio, estado civil, actividades a realizar en Chile, solvencia económica, estudios, el contrato en virtud del cual trabajará en Chile y demás certificados que se estime necesario;
- b. Debe acreditar buenos antecedentes mediante informes emanados de autoridades competentes;
- c. Debe acompañar un certificado de salud para los fines prescritos en el artículo 26⁴⁵;

⁴⁴ Artículos 15 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁴⁵ El Artículo 26 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984 (citar bien) se refiere a ciertas condiciones de salud mínima que debe acreditar el extranjero. Ésta norma tiene por objeto prevenir que el extranjero se convierta en una carga para el Estado de Chile.

- d. Debe comprometerse por escrito, mediante una declaración jurada, a no participar durante su permanencia en Chile en la política interna ni en actos que puedan inferir molestias a los Gobiernos con los cuales se mantienen relaciones amistosas y a respetar y cumplir la Constitución Política, las leyes y demás disposiciones que rijan en el territorio de la República.

En su conjunto, los requisitos señalados tienen por objeto comprobar la idoneidad del extranjero, que efectivamente ingresa al país con el objeto de desempeñarse temporalmente en actividades para las que se encuentra calificado y que no constituirá una carga o preocupación para el Estado de Chile.

4. Obligaciones de la Empresa contratante o empleador:

Según mencionábamos, la empresa o empleador también debe cumplir con ciertas obligaciones que dicen relación el trabajador extranjero cuales son:

- a. La empresa estará obligada a proporcionar a las autoridades todos los antecedentes e información que le soliciten⁴⁶;
- b. La empresa contratante deberá, mediante la incorporación de cláusulas especialmente establecidas al efecto, entre las que se encuentra la de obligarse a pagar al trabajador el pasaje de regreso para él y su familia a su país de origen o al que se convenga.

En el capítulo XX, a propósito de los gastos de traslado se abordará en detalle esta obligación, tanto respecto de su contenido como de su extensión.

- c. La empresa deberá comunicar el término del contrato de trabajo al Ministerio del Interior en Santiago y a las Intendencias o Gobernaciones, en las regiones o provincias.

⁴⁶ Artículo 5 inciso 2° D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

- d. La obligación del empleador o patrón referente al pago de pasajes subsistirá hasta que, terminado el respectivo contrato y suscrito el finiquito, el extranjero salga del país u obtenga nueva visación o permanencia definitiva⁴⁷.

Cabe hacer presente que, en casos calificados, la referida obligación del empleador podrá subsistir, aún después de terminado el contrato de trabajo, por un período prudencial dispuesto por el Ministerio del Interior para cada caso, de una duración máxima de 90 días, si el contrato de trabajo hubiera terminado antes de la fecha estipulada y el extranjero tuviera necesidad de continuar en Chile⁴⁸.

5. Otorgamiento de una visa de residencia sujeta a contrato de trabajo:

a. Consideraciones generales:

Como hemos visto, se otorga la visación de residente sujeto a contrato a los trabajadores extranjeros que viajan a Chile para desempeñarse en virtud de un contrato de trabajo, o a los que se encuentren en el territorio nacional y tengan el propósito de radicarse en el país con el mismo⁴⁹.

La visa de residencia sujeta a contrato debe contener la individualización del empleador y de las autoridades que la otorguen⁵⁰, y éstas deben verificar que no se configuren respecto del extranjero interesado causales de prohibición o impedimento de ingreso al país⁵¹.

⁴⁷ Artículo 38 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁴⁸ Artículo 38 incisos 1° y 2° D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁴⁹ Artículo 35 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁵⁰ Artículo 17 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁵¹ Artículo 15 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

- b. Requisitos y formalidades que se deben cumplir, condiciones y calidades que se deben acreditar para el otorgamiento de una visa de residencia sujeta a contrato de trabajo⁵²:
- i. La empresa, institución o persona empleadora debe acreditar su domicilio legal en el país;
 - ii. Si el contrato de trabajo que le sirve de fundamento se celebra en Chile, este deberá ser firmado ante Notario, por el empleador y el trabajador expatriado o quienes los representen.
 - iii. Si el contrato de trabajo se celebra en el extranjero, deberá ser firmado por el empleador y el trabajador, o quienes los representen, ante el agente diplomático o consular competente, debiendo el referido instrumento ser legalizado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil;
 - iv. En el caso que quienes postulen para la obtención de una visa sujeta a contrato de trabajo sean profesionales o técnicos especializados, éstos deberán acreditar su calidad técnica o profesional con el título o certificado respectivo, debidamente legalizado. En su defecto, deberán dar cuenta de sus competencias y especialidad mediante la presentación de certificados de trabajo u otros documentos probatorios que hagan fe de ellas;
 - v. Debe acreditarse el carácter indispensable o necesario para el desarrollo del país el ejercicio de la profesión, actividad o trabajo del trabajador expatriado, pudiendo requerir a la Asociación o Colegio Técnico Profesional respectivo, o del

⁵² Artículo 36 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

Organismo Oficial competente un informe que dé cuenta de ello;

- vi. Se debe acreditar que las actividades en las que se desempeñará el trabajador expatriado en Chile no sean consideradas como peligrosas o atentatorias para la seguridad nacional. Ante la duda, se deberá consultar al Ministerio de Defensa Nacional; y,
- vii. Se debe corroborar que tanto la contratación como el contrato suscrito entre el trabajador expatriado y su empleador se ajusten a las disposiciones legales y reglamentarias de orden laboral y previsional.

6. Contenido obligatorio del contrato de trabajo para la obtención de una visa de residencia sujeta a contrato:

El contrato deberá contener a lo menos las siguientes menciones⁵³:

- El lugar y fecha de su suscripción;
- El nombre, nacionalidad y domicilio de los contratantes, su estado civil, profesión u oficio y lugar de procedencia del contratado;
- La naturaleza del trabajo que desarrollará en Chile, la duración de su jornada de trabajo y lugar del mismo;
- La especificación de la remuneración en moneda nacional o extranjera;
- La obligación del empleador de responder al pago de impuesto a la renta correspondiente en relación a la remuneración pagada;
- La duración del contrato y la fecha del inicio de actividades.

⁵³ Artículo 37 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

Además del contenido señalado, el contrato deberá contemplar una cláusula especial en virtud de la cual el empleador o patrón se compromete a pagar al trabajador y demás miembros de su familia que se estipulen, el pasaje de regreso a su país de origen o al que se convenga, pudiendo exigirse también la garantía que se estime conveniente para asegurar dicho pago⁵⁴⁵⁵.

7. Duración y extensión de la Visa de Residencia Sujeta a Contrato⁵⁶:

a. Respecto de su duración:

La visa de residencia sujeta a contrato puede tener una vigencia máxima de dos años y puede ser prorrogada por períodos iguales. Si no hay especificación de plazo, se entiende que ha sido otorgada por el plazo máximo.

b. Respecto de la Extensión:

La visa de residencia sujeta a contrato se extiende con la misma calidad y por la misma duración al cónyuge, padre e hijos de ambos o de uno de ellos, siempre que vivan a expensas del titular de la visa⁵⁷.

c. Características de la visa por extensión:

- i. Tiene carácter de accesoria y dependiente de la visa titular en términos que la visa del cónyuge e hijos existe y tiene vigencia sólo en la medida que se otorgue la visa de residencia sujeta a contrato al trabajador extranjero titular.

⁵⁴ Vimos a propósito de las normas laborales especiales aplicables a los trabajadores extranjeros, que el contrato de trabajo debe, contener la cláusula que obliga al empleador a pagarle los pasajes al trabajadores, su familia y sus enseres, su regulación y su contenido (concordar y referenciar).

⁵⁵ Artículo 37 inciso final D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁵⁶ Artículo 39 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁵⁷ Artículo 35 inciso 2° D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

- ii. Limita a los familiares y cónyuge beneficiarios por extensión a no poder realizar actividades remuneradas en Chile, siempre que vivan a expensas del titular de la visa.
- iii. Tiene la misma duración e iguales causales de caducidad que la visa del titular⁵⁸. Con todo, excepcionalmente existen circunstancias que permiten a los beneficiarios por extensión a contar con una visa de residencia distinta e independiente de la del titular. A modo de ejemplo, podemos señalar el caso del hijo que es mayor de edad, que ya cumplió cinco años de residencia en Chile y que se encuentra en condiciones de solicitar el otorgamiento de una visa de residencia o permanencia definitiva.

8. Caducidad de la visa de residencia sujeta a contrato:

La visa sujeta a contrato de trabajo puede caducar por el cumplimiento del plazo de dos años desde su otorgamiento o por el evento de terminación del contrato que ha servido de antecedente para su otorgamiento.

a. Efectos de la terminación del contrato de trabajo que sirvió de base para el otorgamiento de una visa de residencia sujeta a contrato:

La terminación del contrato de trabajo, tiene como consecuencia principal la caducidad de la visa del trabajador extranjero y como vimos, también la caducidad de la visa de residencia otorgada a los familiares del titular, sin perjuicio del derecho de sus titulares de solicitar una nueva o la permanencia definitiva si procediere.

⁵⁸ Artículo 39 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

b. Situación del Trabajador Extranjero frente a la caducidad de la visa sujeta a contrato:

i. Por terminación del contrato:

En el evento que el trabajador extranjero cuente con un nuevo trabajo, puede solicitar el otorgamiento de una nueva visa de residencia sujeta a contrato, , acompañando el respectivo contrato de trabajo, el finiquito firmado con el anterior empleador y a falta de éste, el documento emanado de la autoridad administrativa o judicial competente, que dé cuenta del término de la relación laboral⁵⁹. Deberá además cumplir con lo demás requisitos ya mencionados.

En el evento que el trabajador extranjero no cuente con un nuevo trabajo, deberá abandonar el territorio nacional (referenciar los derechos especiales de permanencia momentánea en el país, los plazos para hacer abandono del territorio nacional.

En casos calificados, si el contrato de trabajo terminó antes del plazo previsto o convenido, y el extranjero tuviera la necesidad de permanecer en Chile, el trabajador podrá permanecer en calidad de residente temporario por un plazo máximo de 90 días y subsistirá a su respecto por ése plazo o el que se otorgue, la obligación del empleador respecto de los gastos del trabajador, su familia y sus enseres⁶⁰.

⁵⁹ Artículo 40 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

⁶⁰ *Ibidem* N° 10

ii. Por cumplimiento del plazo de otorgamiento de la visa:

El titular de una visa de residente sujeto a contrato, al cumplir el plazo de dos años en esa calidad, tiene la posibilidad de solicitar que se le otorgue la permanencia definitiva⁶¹.

Cabe señalar que según el tenor del artículo 38 del referido Decreto Supremo N° 597 / 1984, se desprende que el plazo de visación temporaria que se le otorgue al trabajador en esta situación, será el mismo para la subsistencia de la obligación del empleador de pagar los pasajes y demás gastos de traslado del trabajador⁶².

c. Situación del empleador frente a la terminación del contrato de trabajo celebrado con el trabajador extranjero:

Según señalamos a propósito de las obligaciones del empleador en el contexto del otorgamiento de una visa sujeta a contrato, la terminación del contrato de trabajo al empleador la obligación de informar y comunicar esta situación al Ministerio del Interior en Santiago y a las Intendencias o Gobernaciones, en las regiones o provincias⁶³.

G.- Tratamiento Previsional y de Seguridad Social de los Trabajadores Expatriados

1. Generalidades:

Por regla general, la legislación civil⁶⁴, y la legislación previsional y de seguridad social⁶⁵ no distingue entre chilenos y extranjeros o, entre

⁶¹ Ibidem N° 22.

⁶² Ibidem N° 9

⁶³ Ibidem N° 20.

⁶⁴ Artículo 14 C.C.: "La ley es obligatoria para todos los habitantes de la República, incluso los extranjeros".

trabajadores dependientes chilenos y dependientes extranjeros o expatriados, en consecuencia, ambos reciben a priori el mismo tratamiento, sin distinción en razón de su nacionalidad.

En materia laboral tampoco se establece diferencias de tratamiento en razón de la nacionalidad del trabajador, salvo en determinadas circunstancias, como la limitación del número de trabajadores extranjeros que pueden desempeñarse en una empresa⁶⁶ y que no tenga el carácter de personal técnico.

Luego, salvo casos expresamente determinados, el ordenamiento jurídico chileno excluye cualquier discriminación o diferencia basada en la nacionalidad del trabajador. Incluso, el nivel de protección al trabajador extranjero es tal que, en circunstancias que no cumpla con los requisitos de extranjería sobre residencia o permanencia legal en Chile, éste se encuentra amparado o bajo la tutela de la Dirección del Trabajo⁶⁷.

No obstante, veremos que respecto del tratamiento Previsional y de Seguridad Social, bajo ciertas premisas que estudiaremos a continuación, los trabajadores extranjeros expatriados y sus empleadores, pueden excepcionalmente quedar exentos de pagar en Chile sus cotizaciones previsionales. Abordaremos esta situación excepcional, las circunstancias en que procede, la extensión de dicha exención y sus limitaciones.

Veremos además que, en determinadas circunstancias, los trabajadores expatriados que han cotizado en sistema previsional chileno, pueden obtener la devolución de los dineros pagados por ese concepto en Chile.

⁶⁵ D.L. N° 3.500 / 1980, de fecha 13 de noviembre de 1980.

⁶⁶ Artículo 19 y 20 del Código del Trabajo. Las restricciones establecidas al número de trabajadores extranjeros que puedan desempeñarse o ser contratados en una empresa nacional tienen por objeto "proteger la competitividad del mercado de trabajo nacional frente a migraciones excesivas y de poca calificación al país" (Oficio Ordinario N° 6307 / 282, de la Dirección del Trabajo, de fecha 14 de noviembre de 1996)

⁶⁷ Oficio Ordinario N° 5848 / 386, de la Dirección del Trabajo, de fecha 26 de noviembre de 1998,

2. Exención del pago de cotizaciones previsionales y las circunstancias que permiten a los de trabajadores expatriados en Chile acogerse a ella:

Como señalábamos, la situación previsional de los trabajadores dependientes extranjeros o expatriados en Chile se encuentra regulada por las normas comunes y generales que tratan la materia (Decreto Ley N° 3.500), en consecuencia y por regla general, reciben el mismo tratamiento que los trabajadores dependientes chilenos y se encuentran obligados conjuntamente con su empleador a efectuar sus imposiciones en los organismos de previsión chilenos.

Sin embargo, excepcionalmente, bajo determinadas condiciones⁶⁸, el trabajador expatriado dependiente y su empleador no están obligados a pagar sus cotizaciones previsionales en Chile.

a. Condiciones que permiten al personal extranjero y su empleador acogerse a la exención de pagar en Chile sus cotizaciones previsionales⁶⁹:

a.1 *El trabajador expatriado debe tener la calidad de técnico o especializado.*

Respecto de este requisito, cabe recordar que en la introducción del presente trabajo, señalamos que el objeto de este estudio es precisamente el tratamiento tributario, laboral y previsional de los trabajadores expatriados que tienen el carácter de técnicos o profesionales especialistas, por esa razón es que el análisis de la Ley N° 18.156 es tan pertinente.

⁶⁸ Ley N° 18.156, de fecha 25 de agosto de 1980: que establece exención de cotizaciones previsionales a los Técnicos Extranjeros y a las Empresas que los contraten bajo las condiciones que se indican.

⁶⁹ Artículo 1° de Ley N° 18.156.

El tenor del artículo 1º de la referida ley señala que pueden acogerse a la exención de imponer en el sistema previsional chileno el “personal técnico extranjero” y la empresa que lo contrate. Este requisito no está señalado entre las condiciones de las letras a) y b) del referido precepto, sin embargo, constituye una condición sine qua non para acogerse a la exención en comento.

i. *¿En consecuencia, qué debemos entender por “personal técnico extranjero”?*

Fijar el sentido y alcance de este concepto es relevante toda vez que los trabajadores expatriados que no tengan la calidad de técnicos o especialistas quedan excluidos de poder acogerse a esta exención.

La Dirección del Trabajo, a propósito del cómputo del personal extranjero que puede trabajar en una empresa, ha señalado que dentro del concepto de “personal técnico especialista” se debe considerar a todo el personal “calificado” de una empresa, es decir, todos los trabajadores extranjeros cuyo servicio consiste en la aplicación de un conocimiento o de una técnica que importe un nivel significativo de especialización o estudio⁷⁰.

Sin perjuicio que la Dirección del Trabajo fijó el sentido de la voz “personal técnico especialista” en el contexto del cómputo que deben efectuar los fiscalizadores, a propósito del límite legal del 15 % que establece el artículo 19 del Código del Trabajo, para la contratación de personal extranjero, esta interpretación permite

⁷⁰ Oficio Ordinario N° 6307 / 282, N° 2) de la Dirección del Trabajo, de fecha 14 de de noviembre de 1996, a propósito del personal técnico extranjero en relación al artículo 20 del DL 3.500.

discernir con mayor precisión qué trabajadores expatriados pueden o no acogerse a la exención de la Ley N° 18.156.

En consecuencia, a la luz de lo señalado, sólo pueden acogerse a la referida exención los trabajadores expatriados que se desempeñen en el ejercicio de un servicio o funciones que involucren un conocimiento o técnicas específicas que resulten de estudios especializados y que les confieran el carácter de personal técnico extranjero.

Con todo, es posible argumentar que el concepto de estudios especializados no necesariamente involucra post títulos o grados académicos o técnicos, sino que también la experiencia o trayectoria específica del trabajador expatriado.

En efecto, el artículo 20 N° 2 del Código del Trabajo señala que para el cómputo del personal extranjero que una empresa puede contratar, se debe excluir al personal técnico especialista que no pueda ser reemplazado por personal nacional. Dicha disposición permite apreciar que, conjuntamente con el elemento de *especialidad*, debe concurrir además uno de *no fungibilidad*.

Este elemento es relevante toda vez que si, a pesar de su especialidad, un trabajador expatriado es “fungible” con uno nacional que tenga competencias o credenciales técnicas equivalentes, no podrá excluirse del cómputo señalado y por ende, si se superan los límites legales para la contratación de extranjeros, el expatriado fungible no podrá ser contratado y por ende, tampoco podrá acogerse a la exención de la Ley N° 18.156.

Luego es necesario ponderar junto con la calidad técnica del trabajador extranjero, su posibilidad de reemplazo por uno chileno o su fungibilidad.

ii. ¿Qué propósito cumple la exención al personal técnico extranjero del pago de cotizaciones previsionales en Chile y por qué no se aplica a todos los trabajadores extranjeros?

Desde el punto de vista teleológico o del sentido de finalidad de la Ley N° 18.156, se infiere que la referida exención persigue otorgar al personal técnico extranjero en Chile y al empleador o la empresa contratante la posibilidad de evitar un doble pago de cotizaciones previsionales. La razón por la que la citada ley sólo considera al personal técnico extranjero es porque este habitualmente permanece en Chile por tiempo acotado a la prestación de su servicio, el cual dura entre uno y cuatro años, sin la intención de radicarse en forma permanente en Chile.

Luego, dado que el tiempo de permanencia del personal técnico extranjero en Chile no es permanente, es lógico suponer que, primero, está adscrito o afiliado a un sistema de previsión social en el extranjero y, segundo, que quiere permanecer afiliado a él.

En efecto, lo normal es que al término de su contrato, el trabajador expatriado o es destinado a otro país o regresa al suyo de origen.

La intención del Legislador se refuerza claramente con las modificaciones que introdujo la Ley N° 18.726, especialmente mediante el N° 4 de su artículo único, que introdujo en actual artículo 7 de la Ley N° 18.156, el cual dispone que los

trabajadores que registren cotizaciones en una Administradora de Fondos de Pensiones, podrán solicitar la devolución de dichos fondos previsionales, a condición de que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 1º de la misma ley.

Cumpliendo con dichos requisitos, el trabajador extranjero puede pedir la devolución de los fondos previsionales que hubiera depositado.

a.2 El empleador, persona natural o jurídica, debe haber suscrito contrato de trabajo con un trabajador, técnico o profesional, extranjero.

La exención está establecida exclusivamente para trabajadores extranjeros, lo que significa que si un trabajador chileno expatriado regresa a Chile y desea mantener su afiliación en alguna institución de previsión social extranjera, podría eventualmente hacerlo, sin embargo, no podría acogerse a la referida exención y quedaría él y su empleador sujetos al pago de sus cotizaciones previsionales y de seguridad social, en los términos del DL 3.500.

En consecuencia, sólo pueden hacer uso de la exención de pago de cotizaciones en Chile, los empleadores de trabajadores extranjeros y que estos trabajadores sean técnicos o profesionales.

a.3 El trabajador expatriado debe estar afiliado a un régimen previsional y de seguridad social en el extranjero.

En efecto, la Ley Nº 18.156 no exime propiamente al trabajador técnico expatriado ni a su empleador del pago de cotizaciones previsionales. Lo que permite es que el trabajador expatriado y su

empleador enteren el pago de las cotizaciones previsionales en el sistema previsional en el que se encuentra comprobadamente afiliado el trabajador en el extranjero, en cuyo caso no tiene la obligación de hacerlo en el sistema chileno. Uno de los propósitos que persigue la referida exención es prevenir que el trabajador expatriado deba efectuar un pago doble de cotizaciones previsionales.

Es relevante notar que al legislador no le interesa la naturaleza jurídica del sistema de previsión social al que se encuentre adscrito el trabajador expatriado, sin embargo, sí le interesa que el sistema de previsión social extranjero otorgue a sus afiliados a lo menos prestaciones en casos de enfermedad, invalidez, vejez y muerte⁷¹.

- a.4 *El contrato de trabajo suscrito con el trabajador expatriado debe incluir una cláusula que dé cuenta de la intención del trabajador expatriado de mantener su afiliación a un régimen de previsión y seguridad social fuera de Chile.*

En efecto, el trabajador expatriado debe expresar en el respectivo contrato de trabajo con su empleador su voluntad de conservar su afiliación previsional y de seguridad social en el extranjero, debiendo las partes reglamentar el sistema de pago de sus cotizaciones, según la normativa del correspondiente sistema previsional.

Además, para hacer efectiva la referida exención, el trabajador expatriado deberá acreditar su condición de afiliado a un sistema previsional y de seguridad social extranjero, proporcionando un

⁷¹ Artículo 1, letra a) de la Ley N° 18.156; Oficio Ordinario N° 3.397 / 191, de la Dirección del Trabajo, de fecha 5 de julio de 1999.

certificado de afiliación emitido por la institución previsional correspondiente⁷².

Es necesario hacer presente que las premisas o requisitos señalados precedentemente deben concurrir en forma copulativa para que la referida exención de pago de cotizaciones previsionales se pueda ejercer.⁷³

3. Efectos de la exención de pago de cotizaciones previsionales en Chile.

El tenor del artículo 1 de la Ley N° 18.156 da cuenta que la exención se otorga tanto a los trabajadores técnicos extranjero como a los empleadores. Luego, el análisis de sus efectos lo podemos abordar desde dos perspectivas, la del trabajador expatriado y la de su empleador.

a. Efectos respecto del trabajador expatriado

Según señalamos, el efecto principal para el trabajador es que no tiene la obligación de cotizar en Chile y sólo debe hacerlo bajo el régimen previsional al que se encuentre afiliado en el extranjero. Como decíamos anteriormente, este beneficio permite prevenir un doble pago por cotizaciones previsionales.

Podría resultarle más beneficioso al trabajador expatriado permanecer afiliado a su sistema previsional de origen, que cotizar en el sistema previsional chileno. En efecto, según la cobertura y prestaciones de dicho régimen, el trabajador expatriado se beneficiaría de la cobertura de patologías o contingencias de salud que puedan no contar con cobertura en Chile o, que las instituciones chilenas pudieran ofrecer

⁷² Oficio Ordinario N° 30477 / 2011, de la Superintendencia de Pensiones, de fecha 21 de noviembre de 2011.

⁷³ Oficio Ordinario N° 3.397 / 191, de la Dirección del Trabajo, de fecha 5 de julio de 1999.

condiciones económicas y técnico-médicas menos ventajosas que las proporcionadas en su sistema previsional.

Además, tendría la ventaja de no perder su plan de cobertura, su antigüedad y su historial médico, especialmente respecto de eventuales preexistencias médicas que pudieran no estar cubiertas en el sistema chileno. En efecto, al trabajador expatriado no le convendría perder la cobertura de su sistema previsional de origen al momento de regresar a él por las contingencias médicas durante su permanencia en Chile, o por presentar condiciones patológicas preexistentes al momento de afiliarse en el sistema previsional chileno.

Otro efecto relevante es que, en el evento que el trabajador expatriado haya cotizado en Chile, tiene la posibilidad de que los montos pagados le sean restituidos, siempre y cuando haya acreditado fehacientemente su condición de afiliado a un sistema previsional extranjero⁷⁴, que le permita acogerse a la referida exención. Es más, el retiro lo puede efectuar sin expresión de causa y sin la obligación de tener que enterar los montos retirados en el sistema previsional extranjero.

En el acápite siguiente, abordaremos en detalle el contenido de las cotizaciones previsionales y su tratamiento tributario al momento de efectuar el correspondiente retiro.

b. Efectos respecto del empleador del trabajador expatriado

Por regla general, el empleador o la empresa contratante, es la parte o entidad pagadora de la remuneración del trabajador expatriado y en esa calidad, tiene también la obligación legal de efectuar las imposiciones del trabajador en los organismos de previsión chilenos.

⁷⁴ Oficio Ordinario N° 30477 / 2011, de la Superintendencia de Pensiones, de fecha 21 de noviembre de 2011.

En el evento de acogerse el trabajador expatriado a la exención dispuesta en la referida Ley N° 18.156, el empleador o la empresa contratante en su caso quedan exentos de efectuar imposiciones de ninguna naturaleza o de pagar sus cotizaciones previsionales en Chile.

4. Limitaciones a la exención de pago de cotizaciones en Chile:

La exención de pago de las cotizaciones previsionales del trabajador técnico extranjero no es total. En efecto, el legislador acotó la extensión de la exención al excluir expresamente las contingencias de accidentes del trabajo o enfermedades profesionales reguladas en la Ley N° 16.744, que en todo caso deben enterarse en el sistema chileno. Luego, la exención de cotizar en Chile sólo considera las prestaciones de salud, pensiones de vejez, invalidez y muerte o sobrevivencia, las que se supone son cubierta por el sistema previsional al que se encuentre afiliado el trabajador expatriado en el extranjero.

El fundamento de la exclusión de las contingencias de accidentes del trabajo y enfermedades profesional estriba en que estas acontecen en el contexto del desempeño laboral, profesional y técnico del trabajador, en relación con su trabajo, en consecuencia se trata de contingencias previsionales con un carácter eminentemente local, dado el carácter necesariamente causal de la relación entre el accidente del trabajo y la lesión⁷⁵, la que no podría configurarse en el país de origen del trabajador expatriado, encontrándose este trabajando en Chile.

La Superintendencia de Pensiones, en uso de sus facultades interpretativas, estableció que el seguro obligatorio de cesantía se

⁷⁵ Artículo 5 de la Ley N° 16.744 dispone que se entiende por accidente del trabajo toda lesión que una persona sufra a causa o con ocasión del trabajo, y que le produzca incapacidad o muerte, considerándose también como accidente del trabajo los ocurridos en el trayecto directo, de ida o regreso, entre la habitación y el lugar del trabajo.

encuentra excluido de la exención de la Ley N° 18.156, debiendo necesariamente enterarse en Chile⁷⁶. La razón que explica esta exclusión es que el legislador no lo estableció expresamente como parte de la exención de los trabajadores expatriados acogidos a ella.

Luego, los trabajadores expatriados acogidos o no a la exención de la Ley N° 18.156, se encuentran obligados a efectuar cotizaciones por concepto de seguro de cesantía y accidentes del trabajo⁷⁷.

5. Fiscalización y Sanciones:

En el caso que el trabajador extranjero no cotice en nuestro país, estará privado de acceder a los beneficios del sistema chileno, salvo los derivados del sistema de cobertura de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales que son de cotización obligatoria para el empleador.

No existe un sistema o mecanismo sancionatorio unificado respecto de estas materias. En efecto, desde el punto de vista de la competencia, la fiscalización del cumplimiento de las normas establecidas en materia migratoria le corresponde a Policía Internacional y las sanciones a aplicar deben ser resueltas por el Departamento de Extranjería y Migración, y los intendentes regionales, en su caso.

En cambio, la fiscalización del cumplimiento de la legislación laboral, previsional y de higiene y seguridad del Código del Trabajo, incluida la de los extranjeros y sus leyes complementarias, corresponde exclusivamente a la Dirección del Trabajo.

Es así como la Dirección del Trabajo presta servicio y ampara a todos los trabajadores, sin distinción de nacionalidad, condición o sexo; incluso a

⁷⁶ Oficio Ordinario N° 30477 / 2011, de la Superintendencia de Pensiones, de fecha 21 de noviembre de 2011.

⁷⁷ Ord N° 1539 / 017, de fecha 28 de marzo de 2012 de la Dirección del Trabajo.

expatriados que hayan vulnerado disposiciones migratorias o se encuentren residiendo en Chile en condiciones de irregularidad.

6. Conclusiones:

Hemos analizado el tratamiento previsional y de seguridad social de los trabajadores expatriados en Chile, vimos las condiciones en que el empleador y el trabajador pueden eximirse de la aplicación del DL 3.500, con sus limitaciones.

Por tratarse de una exención que sólo es aplicable a trabajadores técnicos extranjeros, nos encontramos frente a una regulación especial de aplicación excepcional y por ende, su aplicación e interpretación es restrictiva⁷⁸.

En efecto, la referida Ley N° 18.156 tuvo como fundamento la necesidad de regular la situación de los trabajadores extranjeros en Chile que estuvieran afiliados a un sistema previsional foráneo, en consideración de su permanencia temporal y transitoria en Chile.

H.- Tratamiento Tributario de la devolución o retiro de cotizaciones previsionales efectuadas por técnicos y profesionales extranjeros y del pago de cotizaciones previsionales efectuado por estos en el extranjero:

1. Generalidades

Vimos en el acápite anterior que los trabajadores expatriados o extranjeros, pueden acogerse a la exención de la Ley N° 18.156, quedando por tanto eximidos, tanto ellos como sus empleadores, de pagar o enterar sus cotizaciones previsionales en el sistema de previsión social chileno. Vimos

⁷⁸ Ord N° 1539 / 017, de fecha 28 de marzo de 2012 de la Dirección del Trabajo.

también que la referida exención no abarca los riesgos de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales, regulados en la Ley N° 16.744, y revisamos las condiciones y requisitos que deben cumplir para poder acogerse a dicha exención. También analizamos su contenido, extensión y limitaciones o exclusiones.

Además, vimos que los trabajadores expatriados que no se acogieron a la referida exención y que pagaron sus cotizaciones en el sistema previsional chileno, en circunstancias que están afiliados en el extranjero, cumpliendo con las exigencias para acogerse a la referida exención, tienen la posibilidad de retirar o solicitar la devolución de dichos montos, pudiendo hacerlo sin expresión de causa e incluso sin que la referida Ley N° 18.156 exija que los montos retirados sean destinados al pago de cotizaciones previsionales en el extranjero⁷⁹.

En el presente acápite abordaremos el tratamiento tributario que reciben dichos retiros o devoluciones, distinguiendo según la naturaleza específica de la cotización o depósito previsional.

Por último, abordaremos algunas de las cuestiones que se han suscitado con respecto a la forma en que tributan dichos retiros y los pronunciamientos que ha formulado el SII al respecto.

2. Tratamiento tributario de las cotizaciones previsionales pagadas en el extranjero por los trabajadores expatriados que se acogen a la Ley N° 18.156, sus empleadores o las empresa contratantes.

El artículo 2° de la referida Ley N° 18.156 establece que los pagos que efectúe el trabajador expatriado que se acogió a la exención de pagar

⁷⁹ Oficio Ord. N° 2758 / 2002, de fecha 25 de julio de 2002, punto 4).

cotizaciones previsionales en Chile⁸⁰, su empleador o la empresa que lo haya contratado, no serán considerados rentas para ningún efecto en Chile, hasta un tope de 60 UF⁸¹, según el valor del último día del mes anterior al pago⁸². Para determinar dicho valor, se convierte a moneda nacional según el tipo de cambio más alto del mercado bancario vigente a la fecha del pago⁸³ en moneda extranjera que se efectúe por ése concepto.

En consecuencia, las remesas que el trabajador expatriado o su empleador efectúen al extranjero por concepto de pago de cotizaciones o aportes previsionales, hasta el tope señalado, no constituyen remuneración para ningún efecto legal y por tanto no se consideran renta para efectos tributarios⁸⁴.

El referido tope al monto de las cotizaciones previsionales, comprende en conjunto aquellas a cargo de la empresa y las que correspondan al trabajador expatriado y las cantidades remesadas al extranjero que sobrepasen el tope señalado de 60 UF, por concepto de pago de cotizaciones previsionales o montos remesados que no correspondan a éste concepto de pago, quedan excluidos de la exención de la Ley N° 18.156, constituyendo por lo tanto remuneración y renta para todos los efectos tributarios⁸⁵.

3. Tratamiento tributario de la devolución de las cotizaciones previsionales

Para los efectos del tratamiento tributario que recibe el retiro o devolución de cotizaciones previsionales y depósitos voluntarios a trabajadores

⁸⁰ Artículo 1° letra a) de la Ley N° 18.156.

⁸¹ Artículo 16 del DL 3500, de 1980.

⁸² Circular N° 54, del SII, de fecha 17 de diciembre de 1982, regula los alcances tributarios referentes al pago de cotizaciones previsionales que efectúen los técnicos y profesionales expatriados y las empresas que los contraten, en instituciones u organismos previsionales extranjeros.

⁸³ Oficio Ordinario N° 2758 / 2002, del SII, de fecha 25 de julio de 2002, punto 2).

⁸⁴ Oficio Ordinario N° 2758 / 2002, del SII, de fecha 25 de julio de 2002, punto 5).

⁸⁵ Oficio Ordinario N° 2758 / 2002, del SII, de fecha 25 de julio de 2002, punto 1).

extranjeros acogidos a la exención de la Ley N° 18.156, existen cuatro situaciones o hipótesis que reciben un tratamiento específico y que a continuación se señalan:

a. Devolución o retiro de cotizaciones previsionales obligatorias y depósitos convenidos.

La devolución total del pago de cotizaciones previsionales obligatorias y depósitos convenidos, incluidos los incrementos por concepto de rentabilidad ganada, efectuados por trabajadores técnicos extranjeros en el contexto de la exención establecida en la Ley N° 18.156, y que cumplen con los requisitos establecidos en su artículo 1° , están afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría⁸⁶⁸⁷.

En efecto, por regla general, las cotizaciones y depósitos convenidos⁸⁸ no constituyen remuneración, no forman parte de la base imponible y, por ende, no están afectos al pago de impuesto⁸⁹ toda vez que están destinados, en principio, a financiar una pensión o a ser retirados eventualmente como excedente de libre disposición.

Sin embargo, si los técnicos extranjeros solicitan su devolución, acogiéndose al derecho que les confiere la referida ley⁹⁰, dichos pagos de cotizaciones y depósitos convenidos no cumplen con el objetivo previsional para el que fueron originalmente enterados. En consecuencia, dado que a dichos montos no les fue retenido el correspondiente impuesto al momento del pago de la respectiva remuneración, al verificarse su devolución por parte de la AFP o administradora de Ahorro Previsional, cesa la exención que operaba a

⁸⁶ Artículo 42 N° 1 de la LIR

⁸⁷ Oficio Ordinario N° 2758 / 2003 y Oficio Ordinario N° 104 / 2003, ambos del SII

⁸⁸ Artículos 17, 17 bis y 18 del DL N° 3500, sobre Sistema de Pensiones.

⁸⁹ *Ibidem* N° 76.

⁹⁰ Artículo 7 de la Ley N° 18.156.

su respecto y pasan a ser renta imponible, correspondiendo que sean gravados con el Impuesto Único de Segunda Categoría de los artículos 42 N° 1 y 43 N° 1 de la LIR.

El fundamento del pago de este impuesto estriba en que la parte de la remuneración y renta destinada al pago de cotizaciones y depósitos de ahorro previsional voluntario establecidos en los artículos 17, 17 bis , 20, 84, 85 y 92, se entiende comprendida dentro de las excepciones del artículo 42 N° 1 de la LIR, al momento enterarse la cotizaciones⁹¹.

b. Devolución de cotizaciones previsionales voluntarias y depósitos de ahorro previsional voluntario acogidos a las disposiciones del artículo 42 bis N° 3, inciso 1° de la LIR.

El 1 de marzo de 2002 entró en vigencia la Ley N° 19.768, que introduce adecuaciones de índole tributaria al mercado de capitales y flexibiliza el mecanismo de ahorro voluntario. En este contexto, las cotizaciones voluntarias y depósitos de ahorro previsional voluntario que se hubieran retirado a contar de esa fecha o por los cotizantes que se hubieran acogido al artículo 5° transitorio de la referida ley, por cotizaciones voluntarias o ahorros voluntarios enterados con anterioridad a su entrada en vigencia, quedan afectos al tratamiento que dispone el N° 3 del artículo 42 bis de la LIR, en conformidad con las instrucciones contenidas en la Circular N° 51 de 2008 del SII⁹².

⁹¹ Artículo 18 del DL 3500

⁹² Oficio Ord. N° 723, punto III. 1, del SII, de fecha 11 de abril de 2011.

- c. *Devolución de cotizaciones previsionales voluntarias y depósitos de ahorro previsional voluntario acogidos a las disposiciones del inciso 2º del artículo 42 bis de la LIR.*

En este caso, las devoluciones de estos fondos no estarán sujetas al Impuesto Único de Segunda Categoría antes referido y la rentabilidad de los aportes se calcula al momento de su retiro, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto Ley N° 3.500 de 1980⁹³.

- d. *Tratamiento de la devolución de depósitos convenidos a contar del 1 de enero de 2011*⁹⁴.

A la entrada en vigencia de la Ley N° 20.455, el 1 de enero de 2011, se introdujo modificaciones al tratamiento tributario de los retiros o devoluciones de depósitos convenidos⁹⁵, efectuados con cargo a depósitos realizados a partir de esa fecha por personal técnico extranjero a que se refiere la Ley N°18.156, en términos que quedarán afectos al IUSC, hasta un tope máximo anual de 900 UF para cada trabajador.

El monto de los retiros o devoluciones de depósitos efectuados a contar del 1 de enero de 2011, que exceda del referido tope de 900 UF, no se gravará con impuesto⁹⁶.

La rentabilidad ganada de los depósitos se determina al momento de hacer efectiva su devolución y están afectos al Impuesto IUSC⁹⁷.

⁹³ Oficio Ord. N° 723, punto III. 2, del SII, de fecha 11 de abril de 2011.

⁹⁴ Oficio Ord. N° 723, punto III. 4, del SII, de fecha 11 de abril de 2011.

⁹⁵ Ibidem N° 86. La Ley N° 20.455 introdujo modificaciones al artículo 20 del D.L. N° 3.500 y el Legislador agregó un artículo 42 quater a la LIR.

⁹⁶ Circular N° 63 / 2010, del SII, que establece las instrucciones para la aplicación de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.445.

⁹⁷ Ibidem N° 86.

4. ¿Cómo se entera el pago de impuestos por concepto de retiro o devolución de depósitos o pagos de cotizaciones previsionales?

Tal como comentábamos en la letra a) precedente, en principio, las cotizaciones y depósitos convenidos están destinados a financiar una pensión o a ser retirados eventualmente como excedente de libre disposición. En este contexto, por regla general no constituyen remuneración, no forman parte de la base imponible y, por ende, no están afectos al pago de impuesto⁹⁸.

Vimos también que el retiro o devolución total del pago de cotizaciones previsionales obligatorias y depósitos convenidos, incluidos los incrementos por concepto de rentabilidad ganada, efectuados por trabajadores técnicos extranjeros⁹⁹, acogidos al derecho que les confiere la referida ley N° 18.156¹⁰⁰, quedan afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría¹⁰¹¹⁰². Ello, toda vez que dichos pagos de cotizaciones y depósitos convenidos ya no cumplen con el objetivo previsional para el que fueron originalmente enterados.

Habiendo analizado el tratamiento tributario del referido retiro o devolución, corresponde ahora revisar el mecanismo que opera para el pago del IUSC a que está afecto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley N° 18.156, corresponde que el retiro o devolución se efectúe ante la respectiva AFP y, dado que es la AFP y no el empleador quien paga en esta situación el

⁹⁸ *Ibidem* N° 76.

⁹⁹ que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 1° de la referida Ley N° 18.156

¹⁰⁰ Artículo 7 de la Ley N° 18.156.

¹⁰¹ *Ibidem* N° 86.

¹⁰² *Ibidem* N° 87.

monto que ahora constituye remuneración para efectos tributarios¹⁰³, es la primera la obligada por el artículo 74 N° 1 de la LIR¹⁰⁴.

Lo señalado es perjuicio del derecho que asiste al contribuyente para efectuar cuando corresponda, la reliquidación anual de los impuestos retenidos durante el año, en conformidad con el procedimiento descrito en el artículo 47 de la LIR, o bien, que pueda solicitar la devolución de los impuestos pagados en exceso, si correspondiere, conforme a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario¹⁰⁵.

5. Conclusiones

Del tratamiento de las cotizaciones previsionales y depósitos voluntarios que hemos revisado, podemos colegir que no existe un tratamiento único y común para todos, toda vez que la normativa distingue entre las cotizaciones y depósitos, según sean obligatorias o voluntarias, el régimen tributario al que específicamente se acojan y según la oportunidad en que se efectuaron. Respecto del personal técnico extranjero la ley establece un tratamiento y mecanismos de retención atípicos como la retención de impuesto que debe efectuar la respectiva AFP al momento del retiro o devolución.

I.- Nuevo Proyecto de Ley de Migración y Extranjería

1. Contexto

El 4 de junio de 2013, ingresó a tramitación a la Cámara de Diputados un proyecto de Ley de Migración y Extranjería¹⁰⁶, cuyo objeto fundamental es modernizar, actualizar y perfeccionar la actual institucionalidad migratoria.

¹⁰³ Toda vez que el monto retirado o devuelto que había sido destinado originalmente al pago de cotizaciones, vuelve a tener el carácter de remuneración afecta a impuesto.

¹⁰⁴ Oficio N° 384 / 2014 del SII

¹⁰⁵ Ibidem N° 104

¹⁰⁶ Legislatura N° 361, ingresada a la Cámara de Diputados por Mensaje presidencial, con fecha 4 de junio 2013, Boletín N° 8970-06, sobre migraciones.

Como vimos en el capítulo de la regulación de la contratación de extranjeros y otorgamiento de visas sujetos a contratos, la normativa migratoria actualmente vigente está regulada en la Ley de Extranjería, contenida en el Decreto Ley N° 1.094 / 1975 y su Reglamento, contenido en el Decreto N° 597 / 1984. En el contexto regional sudamericano, la normativa migratoria chilena es la más antigua¹⁰⁷ y requiere ser adecuada y perfeccionada.

2. Críticas y deficiencias de la actual legislación migratoria¹⁰⁸.

Las principales deficiencias y críticas de la actual normativa migratoria estriban en la falta de un contenido explícito de principios orientadores informadores, la carencia de mecanismos que permitan el diseño de políticas de inmigración, de corto y largo plazo, y la ausencia de un señalamiento claro de los derechos y deberes de los extranjeros.

Se ha observado también que en la normativa actual no existe referencia alguna a los chilenos en el extranjero, que las categorías que contempla la reglamentación actual son escasas y que falta una institucionalidad adecuada.

Las críticas y observaciones señaladas dan cuenta de una normativa e institucionalidad inmigratoria anacrónica y desfasada, que requiere ser revisada, actualizada y modernizada, mediante la incorporación de una nueva reglamentación e institucionalidad que integre mejor los acuerdos internacionales vigentes y se adapte a la actual realidad social y económica chilena, cambiante y cada vez más globalizada.

Con una nueva normativa e institucionalidad inmigratoria adecuada el país estará mejor preparado para acoger y tratar el creciente número anual de extranjeros que ingresan al país, sincerando a través de su regulación que

¹⁰⁷ N° 3, párrafo 2° del Mensaje del Proyecto de Ley de Migración y Extranjería citado,

¹⁰⁸ N° 3, párrafo 3° y siguientes del Mensaje del Proyecto de Ley de Migración y Extranjería citado

uno, de los motivos principales por los que extranjeros ingresan al país están relacionados directa o indirectamente con el ámbito laboral¹⁰⁹.

3. Propuestas del proyecto de ley de Migración y Extranjería¹¹⁰:

Las propuestas del referido proyecto de ley son variadas y numerosas. A continuación sólo nos referiremos a aquellas más atinentes a la materia tratada en el presente trabajo.

- a. Se busca señalar expresamente los derechos y deberes de los extranjeros, en concordancia con las convenciones y acuerdos internacionales vigentes, estableciendo un marco regulatorio que incorpore el reconocimiento a los extranjeros de la igualdad de sus derechos y obligaciones, salvo ciertas excepciones expresamente establecidas en el ordenamiento jurídico.

- b. Se persigue definir el marco de la política nacional de migraciones y la arquitectura institucional migratoria, de manera de explicitar los objetivos de corto y mediano plazo, como los instrumentos para alcanzarlos. La política nacional de migración y extranjería sería dictada por el Presidente y firmada por los miembros de un nuevo Consejo de Política Migratoria, conformado por los ministros con mayor injerencia a la materia, quienes asesoran al Presidente en la formulación de dicha política. A su vez, se creará la división de Migraciones, dependiendo de la Subsecretaría del Interior, pero manteniendo la autoridad policial de control fronterizo en la PDI y la gestión de las visas a través del Ministerio de Relaciones Exteriores.

- c. Se propone establecer las nuevas categorías migratorias que señalan a continuación:

¹⁰⁹ N° 2 del Mensaje del Proyecto de Ley de Migración y Extranjería citado.

¹¹⁰ III Contenido del Proyecto, números 1 a 16 del Mensaje del Proyecto de Ley de Migración y Extranjería citado.

c.1. Permanencia transitoria (con una duración de 90 días, prorrogables por igual periodo)

Pasivos: Ingreso con fines de recreo, familiares, turísticos o similares, sin propósito de desarrollar actividades remuneradas.

Activos: Ingreso a realizar trabajos esporádicos y puntuales, que son remunerados específicamente por su actividad en Chile.

Tránsito vecinal fronterizo: Ingreso de quienes viven en localidad cercana a Chile e ingresan con frecuencia (ej.: de Río Grande a Punta Arenas).

c.2. Residencia oficial (Diplomáticos y funcionarios de organismos internacionales, que se dividen en miembros y delegados).

c.3. Residencia temporal (Se entrega a quienes vienen a establecerse al país, bajo ocho distintas categorías).

c.4. Residencia definitiva: su objeto es la radicación indefinida del extranjero en Chile, para su otorgamiento se requiere una residencia previa de dos años.

c.5. Nacionalidad, para su obtención se requiere una residencia continuada de cinco años y que el extranjero haya cumplido tres años de residencia definitiva.

d. El proyecto de ley tiene por objeto establecer mecanismos que hagan más expedito el reconocimiento de títulos profesionales, entregando atribuciones al Ministerio de Educación para definir universidades o carreras determinadas que pueden optar al reconocimiento automático, aprovechando la experiencia acumulada en evaluaciones previas de reconocimiento. Se conferiría además a todas las universidades que

cuenten con una acreditación superior a seis años la facultad de realizar el referido reconocimiento.

- e. El referido proyecto de ley persigue perfeccionar la relación, atención y seguimiento de los chilenos en el exterior, estableciendo un mecanismo de suspensión de beneficios a los extranjeros provenientes de países cuyos gobiernos lo hayan hecho con ciudadanos chilenos.

Asimismo, el proyecto propone establecer un mecanismo de información en Embajadas y Consulados que dé cuenta de los beneficios con que cuentan los extranjeros e implementar un registro de chilenos en el exterior.

- f. Se propone eximir de la restricción de contratación de trabajadores extranjeros que establece el Código del Trabajo¹¹¹ a aquellos que cuyo permiso de residencia o permanencia sea menor a un año. De esta manera. Se propiciaría la incorporación de personal extranjero en los ámbitos productivos y económicos cuya demanda por mano de obra está sujeta a estacionalidad, como ocurre en el sector agrícola.

J.- Tratamiento tributario propiamente tal

Habiendo visto el tratamiento que los trabajadores expatriados reciben desde la perspectiva migratoria, laboral y de seguridad social, corresponde ahora abordar el tratamiento tributario propiamente tal. Como indicamos en la

¹¹¹ Artículos 19 del Código del Trabajo: El ochenta y cinco por ciento, a lo menos, de los trabajadores que sirvan a un mismo empleador será de nacionalidad chilena. // Se exceptúa de esta disposición el empleador que no ocupa más de veinticinco trabajadores. Por su parte, el artículo 20 del mismo cuerpo legal dispone que: "Para computar la proporción a que se refiere el " artículo anterior, se seguirán las reglas que a continuación se expresan: 1.- Se tomará en cuenta el número de trabajadores que un empleador ocupe dentro del territorio nacional y no el de las distintas sucursales separadamente; 2.- Se excluirá al personal técnico especialista que no pueda ser reemplazado por personal nacional; 3.- Se tendrá como chileno al extranjero cuyo cónyuge o sus hijos sean chilenos o que sea viudo o viuda de cónyuge chileno; y, 4.- Se considerará también como chilenos a los extranjeros residentes por más de cinco años en el país, sin tomarse en cuenta las ausencias accidentales" Ord N° 1539 / 017, de fecha 28 de marzo de 2012 de la Dirección del Trabajo..

primera parte de este trabajo, nuestro análisis se circunscribe al tratamiento tributario de los extranjeros que son destinados a Chile para desempeñarse como trabajadores técnicos o profesionales dependientes de empresas o entidades establecidas dentro o fuera del país, cuyo tratamiento normativo está determinado por las actividades a que hace referencia el artículo 42 número 1 de la LIR.

¿Cuándo es que un trabajador extranjero queda sujeto al pago de impuestos?

Como ya se ha señalado, en principio, toda persona domiciliada o residente en Chile debe pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen (art. 3º de la LIR). Por consiguiente, más que atender a la nacionalidad del contribuyente como criterios o factores de afectación, el legislador se centra en la calidad de domiciliado o residente del contribuyente.

Adicionalmente, hemos señalado también que se encuentran sujetos a tributación en Chile (en virtud del factor real u objetivo) todos aquellos trabajadores que generan una renta de fuente chilena. De éste modo, igualmente se encontrarán sujetos a tributación aquellos que realizan actividades remuneradas o cuya actividad o negocios les generan renta en el país.

A continuación nos referiremos al tratamiento tributario del extranjero en Chile desde una perspectiva cronológica de permanencia en Chile.

1. Durante los primeros seis meses en Chile:

Antes que un extranjero sea considerado residente en términos tributarios en Chile o que obtenga una visa sujeta a contrato, no se encuentra afecto al Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC)

establecido en el artículo 41 N° 1 de la LIR, debido a que este impuesto es aplicable única y exclusivamente a las personas con la calidad de residentes en el país, con contrato de trabajo suscrito.

Así, durante los primeros seis meses, los trabajadores extranjeros se encontrarán generalmente sujetos al Impuesto Adicional (IA), establecido en el artículo 60 de la LIR, que grava las rentas con una tasa plana de 35%.

Sin embargo, la LIR establece en el artículo 59 N° 2 que las rentas que generen dichos servicios se encontrarán afectas a la tasa reducida de 15% en el caso que las remuneraciones pagadas sean por trabajos de ingeniería o técnico y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona conocedora de una ciencia o técnica preste a través de una consejo, informe o plano.

En consecuencia, debido a que la tasa se reduce al 15% en el caso de trabajos o servicios profesionales o técnicos y que la generalidad de los trabajadores expatriados destinados a Chile tienen esa calidad, la tasa de 15% pasa a ser la regla general.

En el caso que el trabajador expatriado efectúe trabajos que puedan ser calificados como servicios profesionales y técnicos entonces dichas rentas se encontrarían gravadas con una tasa de 15%.

Con todo, es necesario tener presente las regulaciones relativas al ejercicio de profesiones en Chile relacionadas con ingeniería, medicina, etc., que deben observar los profesionales o técnicos extranjeros, para

los efectos de prestar sus servicios en el país y que su calidad técnica o profesional sea reconocida y autorizada en Chile¹¹².

2. A partir del séptimo mes:

Cuando hablamos del séptimo mes, nos referimos específicamente, al momento a partir del cual el extranjero es considerado residente desde la perspectiva tributaria, o a contar del momento en que el extranjero obtiene una visa sujeta a contrato.

a. Trabajador extranjero en Chile

De conformidad con lo señalado anteriormente, las remuneraciones que perciban los trabajadores técnicos o profesionales dependientes extranjeros por sus servicios personales prestados en Chile, se consideran rentas de fuente chilena y se encuentran sujetas a tributación.

Como indicábamos en la parte introductoria, los trabajadores extranjeros que son destinados a Chile, habitualmente permanecen por períodos de uno a cuatro años y a veces por períodos inferiores a un año. Luego, para determinar el régimen tributario aplicable, es necesario primero saber si el extranjero ha constituido o no domicilio en Chile y determinar el tiempo de su permanencia en el país.

¹¹² A modo de ejemplo podemos mencionar a la Ley N° 12.851, que crea el Colegio de Ingenieros el Colegio de Técnicos, la que dispone en su Art. 6° que: "los ingenieros y técnicos graduados en el extranjero y especialmente contratados para ejercer una función determinada en Chile, deberán solicitar autorización del respectivo Colegio para su ejercicio, el cual procederá a inscribirlos en un Registro Especial, en el que se dejará constancia de la actividad específica que se le autoriza realizar y el plazo del respectivo contrato.// Estos profesionales no formarán parte del Colegio correspondiente, sin perjuicio de lo cual quedarán sometidos a su tuición y disciplina". Los distintos colegios profesionales y técnicos regulan los requisitos que un profesional o técnico extranjero debe cumplir para poder desempeñar su actividad en Chile.

El extranjero al ingresar a Chile, puede constituir domicilio desde el primer día de su permanencia en el país. Para ello, basta su ánimo o voluntad para hacerlo porque la ley no establece plazos mínimos de permanencia como condición para la constitución del domicilio.

No obstante, el criterio del SII es que, en principio, para los efectos del domicilio, los trabajadores que ingresen al país deben ser considerados como no domiciliados. Por consiguiente, le corresponde al extranjero, en el caso que lo estime necesario, probar con antecedentes suficientes su calidad de domiciliado.

La prueba del domicilio: En términos generales, para probar la calidad de domiciliado en Chile, cualquier medio es apto, por ejemplo, probando si se ingresó al país con su familia, si se arrendó o compro una casa o departamento para fines habitacionales, si se compró un vehículo o si se tiene un contrato indefinido de trabajo que da cuenta del motivo por el que vino a Chile. Sin perjuicio de lo anterior, el SII podrá desechar la prueba rendida por el extranjero si cuenta con otros antecedentes que dan cuenta de que el contribuyente mantiene su domicilio en el extranjero.

Cuando el extranjero tiene domicilio en Chile es necesario distinguir, primero, según la calidad bajo la que se desempeña, entre trabajadores “empleados” y profesionales, técnicos o personas que se desempeñen en alguna otra actividad lucrativa (de las que comprende el ámbito del presente trabajo). Segundo, es necesario distinguir, según el tiempo de permanencia, entre extranjeros domiciliados con permanencia menor a tres años, desde la fecha de su ingreso al país y los que cuentan con una permanencia de más largo tiempo.

Por consiguiente, atendiendo los criterios de distinción señalados, el tratamiento tributario es el siguiente:

a.1 En cuanto a la calidad en que se desempeñan los extranjeros domiciliados en Chile:

i. Trabajadores extranjeros con calidad de empleado:

Desde el 1º de Enero de 1973, los extranjeros que se desempeñen como empleados de una empresa o entidad establecida dentro o fuera de Chile, sólo están afectos al impuesto de Segunda Categoría que rige para los trabajadores¹¹³.

ii. Trabajadores Extranjeros profesionales, técnicos y otros:

Desde el año tributario de 1986, las rentas de los trabajadores extranjeros que no tienen la calidad de empleados están afectas sólo con el Impuesto Global Complementario (IGC)¹¹⁴, aun cuando las rentas sean pagadas por empresas o entidades establecidas en el extranjero¹¹⁵.

Sin perjuicio de lo anterior, dado que el presente estudio se centra en el tratamiento tributario de trabajadores expatriados que se desempeñan bajo el carácter de dependientes, no nos referiremos mayormente al tratamiento de los trabajadores expatriados independientes.

a.2 En cuanto al tiempo de permanencia en Chile:

Según el Tiempo de permanencia del extranjero en Chile, podemos distinguir entre:

¹¹³ Art. 42 y siguientes de la LIR

¹¹⁴ Art. 52 y siguientes de la LIR

¹¹⁵ Circular N° 26 /73 del SII.

i. Extranjeros domiciliados con permanencia menor a tres años:

Por disposición del artículo 3º inciso 2º de la LIR, los extranjeros domiciliados o residentes, por los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, sólo están afectos al pago de impuesto por las rentas obtenidas de fuentes Chilenas.

ii. Extranjeros domiciliados con permanencia mayor a tres años:

Los extranjeros domiciliados o residentes durante más de tres años en Chile, desde la fecha de ingreso al país, están afectos al pago de impuesto por las rentas obtenidas de fuentes de cualquier origen, esto es, tanto de fuentes chilenas como de fuentes extranjeras o también llamadas de fuente mundial.

TÍTULO III

De los beneficios Remuneracionales

III. Tratamiento de los Paquetes o Beneficios Remuneracionales:

A. Introducción:

Como indicábamos en la parte introductoria del presente estudio, el tema de los paquetes remuneracionales requiere de una especial mención toda vez que constituye una práctica común y habitual para las empresas multinacionales ofrecer y acordar, como parte de las tratativas con los trabajadores que se trasladarán de un país a otro, ciertas condiciones, asignaciones, prestaciones o beneficios en especie que accederán o complementarán las condiciones de contratación, con motivo del traslado del trabajador expatriado o porque son tratativas que forman parte de la política de la empresa para con sus trabajadores.

¿Porqué las empresas crean paquetes o beneficios remuneracionales? Para contestar esta pregunta resulta más ilustrador mediante un ejemplo práctico:

La multinacional “Zeta” quiere destinar al Sr. Caerols a vivir a Chile. Para estos efectos, Zeta le ofrecerá un aumento de sueldo del 20% anual (generalmente nadie se muda de un país a otro si no hay un incentivo como un aumento proporcional a su remuneración actual).

Sin embargo, el Sr. Caerols no sabe cuántos serán los impuestos a pagar en Chile y si éstos serán más altos o más bajos que en su país de origen. El Sr. Caerols tampoco sabe sobre los costos de vida en Chile. En consecuencia, un aumento del 20% de su sueldo podría ser ventajoso, pero también podría ser desventajoso.

Para convencer al Sr. Caerols, Zeta le ofrece un paquete remuneracional. Esto significa que le entregará un conjunto de beneficios complementarios a su remuneración. Este conjunto de beneficios tiene por objeto incentivar su traslado y abaratarle ciertos costos asociados a su nueva residencia en Chile

Sólo para los efectos de la determinación de su sueldo, se lo mantendrá vinculado a los impuestos de su país de origen, siendo de cargo de la empresa los impuestos chilenos. Es decir que, para todo efecto práctico, es el empleador el que asume las vicisitudes de la carga impositiva, y la variación que esta pueda experimentar de un país a otro, asegurándole al trabajador expatriado el aumento efectivo de su remuneración, quien recibirá “en su bolsillo” un sueldo mensual de USD \$ 12.000.-.

En su país de origen, la tasa de impuesto es de 33% por lo que su impuesto a pagar sería de USD \$ 39.600.-, quedando un líquido de USD \$ 80.400.-. Así las cosas, en Chile, dicho trabajador recibirá una cantidad de USD \$ 80.400.-, más los impuestos que correspondan en Chile. Así, si dicha renta quedara sujeta a la tasa de 40% en Chile (sin considerar la progresividad del impuesto de Segunda Categoría), el empleador le pagaría una cantidad mensual de USD \$ 13.400.

Este beneficio se denomina normalmente ecualización de impuesto (tax equalization), mecanismo mediante el cual se parte determinando los impuestos en el país de origen, que se denomina generalmente cálculo hipotético de impuesto (hypothetical tax calculation). Deducidos los impuestos hipotéticos, se determina la renta líquida que se le fija al empleado. De esta manera, el señor Caerols sabe que el aumento de sueldo que se le ha propuesto es real, dado que para él es irrelevante el impuesto que haya que pagar en Chile ya que dichos impuestos los costeará la empresa en Chile.

Los paquetes remuneracionales o conjuntos de beneficios complementarios suelen comprender ítems como los siguientes (en relación al ejemplo que dábamos):

- a. Aumento del 20% a su sueldo mensual de USD \$ 10.000.-.
- b. Gastos de traslado
- c. Alojamiento
- d. Becas de estudios
- e. Automóvil
- f. Pasajes para viajes familiares anuales
- g. Asignación de transporte, colación y alojamiento
- h. Otros

Abordaremos cada uno de ellos y el tratamiento tributario que estos beneficios reciben en Chile.

Como señalábamos, el propósito fundamental que sirve la implementación de paquetes remuneracionales es, por una parte, incentivar y estimular al trabajador expatriado a que se desplace a su nueva destinación, haciéndola más atractiva. Y, por otra, otorgarle ciertas compensaciones para mitigar los costos y efectos de la lejanía y del desarraigo que el traslado pueda ocasionar al trabajador y su familia.

Estos incentivos o compensaciones suelen tomar la forma de asignaciones, viáticos, becas de estudio y prestaciones especiales tales como el otorgamiento de una casa habitación, la entrega de un vehículo o el otorgamiento de pasajes aéreos para viajes anuales al país de origen, etc...

El análisis de los paquetes remuneracionales es relevante toda vez que a la luz de nuestra legislación tributaria algunas de las asignaciones o prestaciones que los integren pueden o no tener el carácter de ingresos

afectos a impuesto, según veremos y en consecuencia, según el tratamiento que reciban pueden afectar o no el tratamiento tributario del trabajador expatriado dependiente en Chile.

A continuación, abordaremos las asignaciones y prestaciones más relevantes, comunes y pertinentes para analizar el tratamiento tributario que la legislación Chilena les ha dado.

B. Del Traslado y Reubicación del Trabajador Expatriado y su Familia

1. Introducción:

Cuando un trabajador es trasladado de un país a otro con motivo de su empleo, generalmente por períodos entre 2 a 4 años, muchas veces con su familia y sus enseres, debe incurrir en una serie de gastos excepcionales, tanto en el lugar que deja, como en su nueva destinación.

Así, para poder asentarse en Chile, el trabajador expatriado debe organizar su viaje y el de su familia, debiendo además preparar su llegada al lugar de destino.

En consecuencia cabe preguntarse: ¿cómo y quién debe costear estos gastos asociados al traslado del trabajador, de su familia y de sus enseres; y qué tratamiento tributario reciben?

2. Normativa chilena:

Sobre el tema, cabe hacer presente que no es posible hallar disposición legal tributaria especial, ni pronunciamiento del SII, que se refieran a éste tema en particular.

En consecuencia, a falta de norma tributaria, corresponde revisar otros cuerpos normativos que digan relación con la situación en comento, y que regulen el tratamiento de los gastos de traslado del trabajador.

Habiendo circunscrito el ámbito de investigación del presente trabajo al análisis de la situación de los trabajadores técnicos o profesionales dependientes expatriados, resulta pertinente revisar la normativa laboral y ver qué dispone al respecto.

Sobre el particular, el artículo 53 del Código del Trabajo¹¹⁶, establece la obligación del empleador de cubrir los gastos de traslado, de ida y vuelta, del trabajador y los de su familia que viva con él, cuando éste, con motivo de su empleo, deba trasladarse y cambiar de residencia.

La disposición establece un criterio de proporcionalidad y ponderación cuando habla de que los gastos de traslado deben ser “razonables”.

Asimismo, cabe señalar que los gastos en que incurra el empleador para el traslado del trabajador no son constitutivos de remuneración para éste. Es preciso notar que es una disposición de la normativa laboral y no tributaria la que señala que los gastos de traslado del trabajador no constituyen remuneración, lo que de cualquier forma se traduce en que dichos gastos no son renta para el trabajador.

Si bien es efectivo que la disposición del Código del Trabajo citada no se refiere puntualmente a la situación al trabajador que es expatriado desde el extranjero a Chile, la disposición le resulta del todo aplicable toda vez que, como trabajador dependiente en Chile y en virtud del principio de

¹¹⁶ Artículo 53 del Código del Trabajo: “El empleador estará obligado a pagar al trabajador los gastos razonables de ida y vuelta si para prestar servicios lo hizo cambiar de residencia, lo que no constituirá remuneración. Se comprende en los gastos de traslado del trabajador, los de su familia que viva con él. No existirá la obligación del presente artículo cuando la terminación del contrato se produjere por culpa o por la sola voluntad del trabajador” (el subrayado es nuestro).

territorialidad¹¹⁷, la referida disposición le es plenamente aplicable, en conjunto con la legislación nacional.

3. ¿Qué significa que los gastos sean razonables?

a. Concepto de gasto razonable

Cabe preguntarse qué entiende el Legislador por “gastos razonables” toda vez que los gastos de traslado de un trabajador no serán necesariamente los mismos que el de otro, aun cuando las situaciones de cada uno sean similares.

La voz “razonable”, conforme el concepto dado por la Real Academia Española¹¹⁸, en una primera acepción, desde un punto de vista lógico, se entiende de algo que está de acuerdo con la razón, la lógica o la justicia.

Un segundo significado se le da para señalar algo que es bastante o se considera suficiente en calidad y cantidad.

Una tercera acepción, desde la perspectiva de una persona que se considera razonable, se entiende que le es aplicable la calificación a alguien prudente o sensato y que se atiene a razones.

b. Criterios que permiten determinar que los gastos de traslado no constituyen remuneración

De las acepciones señaladas, podemos inferir criterios con los que deben cumplir los gastos de traslado para considerarlos no constitutivos de remuneración.

¹¹⁷ Artículo 14 del Código Civil: La Ley es obligatoria para todos los habitantes de la República, incluso los extranjeros.

¹¹⁸ Artículo 20 del Código Civil: “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”.

- i. En primer lugar, deben tener causa justa, es decir, deben obedecer a una necesidad real y prudente.
- ii. En segundo lugar, los gastos deben ser bastantes o suficientes para cubrir las necesidades que surgen con motivo del traslado del trabajador.

De éste modo, resultará sencillo concluir que es poco razonable como gasto que el trabajador contrate un yate privado para trasladarse con su familia del Mar Mediterráneo a Valparaíso, tardando para ello dos meses en llegar.

Sin embargo, ¿cómo se califica que el trabajador se traslade en primera clase, en un vuelo transatlántico con su familia? A primera vista, pareciera ser un gasto innecesariamente dispendioso, sin embargo, tratándose del nuevo Gerente General de la filial en Chile, puede que los gastos asociados a un vuelo en primera clase, el hospedaje en un hotel de categoría no tenga ya un carácter desproporcionado sino que acorde a su cargo y responsabilidades.

En consecuencia, sin perjuicio de que no existe un criterio único para determinar si los gastos de traslado de un trabajador son razonables o no, hay conceptos como el de la proporcionalidad con el cargo del trabajador, la envergadura de la responsabilidad de su cargo, el que deberá calificarse en cada situación.

En todo caso, no serán razonables los gastos de traslado en que el trabajador se haga más rico o incurra en lucro, sino que éstos deben ser compensatorios de los gastos a que el empleador hace incurrir al trabajador para desempeñar su nuevo cargo.

4. Qué gastos comprende el traslado del trabajador

La disposición legal citada, al referirse a los gastos de traslado menciona expresamente que comprende los gastos, de ida y de vuelta del trabajador y los de su familia que viva con él. Sin embargo, no señala su extensión en términos precisos.

A éste respecto cabe señalar que el Departamento de Extranjería y Migración, del Ministerio del Interior y Seguridad Pública, dispone a través de su instructivo¹¹⁹ los requisitos que deben cumplir quienes postulan a una Visa sujeta a contrato, por primera vez, indicando la documentación que se debe presentar y, en especial, señalando el contenido de las cláusulas¹²⁰ que todo contrato debe contener, para que se le otorgue el permiso de residencia pertinente. Dichas cláusulas señalan lo siguiente:

- Cláusula de Vigencia. Esta cláusula debe ser redactada como sigue:

“La obligación de prestar servicios emanada del presente contrato, sólo podrá cumplirse una vez que el trabajador haya obtenido la visación de residencia correspondiente en Chile o el permiso especial de trabajo para extranjeros con visa en trámite”.

- Cláusula de Viaje, la que debe ser redactada como sigue:

“El empleador se compromete a pagar, al término de la relación laboral (ya sea por término de contrato, despido o renuncia), el pasaje de regreso del trabajador y los miembros de su familia que se estipulen, a su país de origen o al que oportunamente acuerden las partes, conforme a lo dispuesto en el inciso 2º, del artículo 37 del D.S. Nº597

¹¹⁹ Instructivo Código: SGC-SIAC-SC1, del Departamento de Extranjería y Migración, Versión: 2.0, de fecha: 12/04/2011, que reemplaza a la versión 1.0.

¹²⁰ Artículo 1545 del Código Civil: “ Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales”.

de 1984¹²¹. Al respecto, se tendrá presente que la señalada obligación del empleador existirá hasta que el extranjero salga del país u obtenga nueva visación o permanencia definitiva”.

- Cláusula de Régimen Previsional, la que debe ser redactada como sigue:

“Se deja constancia que el trabajador cotizará en el régimen previsional chileno, comprometiéndose el empleador a efectuar las retenciones y entregarlas a las instituciones correspondientes”.

- Cláusula de Impuesto a la Renta, la que debe ser redactada como sigue:

“El empleador tiene la obligación de responder al pago de impuesto a la renta correspondiente en relación con la remuneración pagada”. (Sólo para sueldos superiores a 13,5 UTM).

Por su parte, en opinión de la Dirección del Trabajo¹²², la obligación del empleador, comprende el traslado de los enseres de propiedad del trabajador y su familia, entendiéndose por éstos, en conformidad a la acepción contenida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, los utensilios, muebles, instrumentos necesarios en una casa o para una profesión. Ello, en atención a que el legislador se refiere no solamente a los gastos del traslado propiamente dicho sino que también a los gastos razonables que originen el cambio de residencia y el nuevo domicilio del trabajador.

¹²¹ Artículo 37° inciso 2° del D.S N° 597 de 1984: “El contrato de trabajo que se acompañe para obtener esta visación, deberá contener a lo menos, las siguientes menciones:... Deberá contener asimismo, una cláusula especial en virtud de la cual el empleador o patrón se compromete a pagar al trabajador y demás miembros de su familia que se estipulen, el pasaje de regreso a su país de origen o al que se convenga. Podrá exigirse, además, la garantía que se estime conveniente para asegurar dicho pago”.

¹²² Ordinario N° 1963 / 032, de fecha 12 de mayo de 2008, de la Dirección del Trabajo

En consecuencia, de lo expresado podemos concluir que los gastos de traslado en que debe incurrir el empleador están establecidos como una obligación legal, dado el contenido obligatorio del contrato de trabajo respectivo y el carácter legal de las obligaciones que nacen de un contrato legalmente celebrado.

Sin perjuicio de que la extensión o contenido de los gastos de traslado no están específicamente determinados, es posible colegir que abarcan habitualmente los siguientes ítems:

- a. Pasajes (generalmente aéreos), para el trabajador y la familia¹²³ que vive con él, tanto de ida como de vuelta;
- b. El traslado de los enseres (generalmente por barco), de ida y de vuelta; y,
- c. Las acomodaciones temporales necesarias a la llegada del trabajador y de la familia que vive con él, y antes de su traslado al exterior, por un tiempo razonable.

Cabe señalar que el trabajador, al culminar su residencia en Chile, no necesariamente regresará a su país de origen o de proveniencia, pudiendo perfectamente ser destinado a otra filial de la empresa multinacional para la que trabaja, en cuyo caso, lo habitual es filial o empresa del nuevo destino del trabajador se encargará de pagar sus pasajes, el traslado de sus enseres, etc.

¹²³ Cabe señalar que el concepto de familia no es unívoco y varía en términos de su contenido y extensión según el contexto cultural de donde provenga el trabajador expatriado. En efecto, cabe la posibilidad de que el trabajador llegue a Chile con su conviviente, con la cual no tiene vínculo matrimonial; o, puede darse la situación de que el o la trabajadora llegue a Chile con su cónyuge de mismo sexo, situación que para los efectos de la legislación chilena no se reconoce como vínculo matrimonial legal. En consecuencia, atendido la regulación nacional del matrimonio civil y el concepto más bien conservador de nuestro país respecto del concepto familia, tanto los gastos del traslado del conviviente no casado como los del cónyuge de mismo sexo, no se considerarían como gastos razonables y necesarios para generar la renta y pasarían a ser gastos rechazados.

5. Gastos de traslado que no constituyen remuneración:

Es preciso dar cuenta que la disposición laboral citada expresamente señala que dichos gastos de traslado no constituyen remuneración. Pues bien, ¿Qué es remuneración?

a. Concepto de Remuneración

El concepto de remuneración está definido por Ley, en los artículos 41 y 42 del Código del Trabajo. En dichas disposiciones, y especialmente en el inciso 2º del referido Art. 41¹²⁴, se determina su extensión y se señala expresamente aquellas prestaciones que quedan excluidas, por tener en general como causa el trabajo.

Desde un punto de vista lógico, se puede apreciar el criterio legal de no considerar los gastos de traslado del trabajador (con motivo de su trabajo) como remuneración, en términos que no constituyen un enriquecimiento para el trabajador y que más bien obedecen a una necesidad para poder desempeñarse en su nuevo lugar de trabajo.

6. Obligatoriedad de pago por parte del empleador al trabajador

El artículo 53 antes citado, al establecer la obligación del empleador de soportar los gastos razonables de traslado del trabajador y su familia y sus enseres¹²⁵, que con motivo de su empleo debe cambiar de residencia e incluso de país, la condiciona a que la terminación del contrato de trabajo no sea por culpa del trabajador o por su sola voluntad.

¹²⁴ Artículo 41 inciso 2º del Código del Trabajo: "No constituyen remuneración las asignaciones de movilización, de pérdida de caja, de desgaste de herramientas y de colación, los viáticos, las prestaciones familiares otorgadas en conformidad a la ley, la indemnización por años de servicios establecida en el artículo 163 y las demás que proceda pagar al extinguirse la relación contractual ni, en general, las evoluciones de gastos en que se incurra por causa del trabajo".

¹²⁵ Ver nota nº 1.

7. Tratamiento Normativo:

Corresponde analizar el tratamiento normativo tanto desde la perspectiva del trabajador expatriado, como desde el punto de vista del empleador.

a. Desde la perspectiva del trabajador

Como analizábamos en los puntos anteriores, los gastos en que incurra el trabajador, por cuenta y cargo del empleador, con motivo de su traslado y el de su familia y de sus enseres, para el cumplimiento de sus obligaciones laborales en Chile, en cuanto sean razonables, no constituyen remuneración y en consecuencia no están sujetos a carga tributaria alguna.

Los gastos del trabajador pueden (en la medida que sean necesarios) abarcar toda la extensión de dichos gastos, esto es, el traslado de los enseres, los gastos asociados al viaje del trabajador y de su familia, que viva con él y los gastos de hospedaje y demás arreglos “razonables” que deba realizar para poder instalarse en Chile y desempeñarse adecuadamente en las funciones para las que fue trasladado o contratado, en su caso.

b. Desde la perspectiva del empleador

La carga que le impone la Ley al empleador de soportar los gastos razonables de ida y vuelta del trabajador, en la medida que se acredite que son necesarios para producir la renta del giro, tiene como beneficio que son plenamente deducibles de impuestos.

Además, la Ley¹²⁶ condiciona la obligación del empleador de incurrir en gastos de repatriación a que la terminación de la relación contractual no sea por culpa del trabajador o por su sola voluntad. Ésta constituiría la única situación en la que el empleador puede eximirse de pagarle los

¹²⁶ Artículo 53 del Código del Trabajo y D.S. 597 de 1984, que fija el Reglamento de la Ley de Extranjería.

gastos que irroque el traslado de aquél y su familia cuando el cambio de residencia se produce en razón de la prestación de servicios y la terminación del contrato obedece a una causal imputable al trabajador.

En cambio, si la terminación de la relación contractual no le es imputable al trabajador, el empleador no sólo queda obligado a soportar los gastos de traslado de regreso a su país de origen o de destino, sino que además lo debe indemnizar en los términos que la propia Ley laboral dispone.¹²⁷

Cabe hacer presente, por otra parte, que la obligación del empleador, comprende, en opinión de la Dirección del Trabajo¹²⁸, el traslado de los enseres de propiedad del trabajador y su familia, entendiendo por éstos, en conformidad a la acepción contenida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, los utensilios, muebles, instrumentos necesarios en una casa o para una profesión. Ello, en atención a que el legislador se refiere no solamente a los gastos del traslado propiamente dicho, sino que a los gastos razonables que originen el cambio de residencia y el nuevo domicilio del trabajador.

8. Conclusión

En conclusión, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 53 del Código del trabajo, en correlación con la normativa inmigratoria y tributaria, todos los gastos razonables en que se deba incurrir con motivo del traslado del trabajador expatriado a Chile, su familia y sus enseres, son de cargo del empleador y son además deducibles, dado que constituyen gastos necesarios para la generación de la renta del giro. Desde la perspectiva del trabajador, dichos gastos de traslado no constituyen ingreso.

¹²⁷ Artículo 161 N° 1 del Código del Trabajo

¹²⁸ Ver nota N° 7.

C. Tratamiento de las Becas de Estudio

1. Introducción

Otro de los beneficios que van habitualmente incluidos en las tratativas o contrataciones de trabajadores expatriados, resulta recurrente encontrar beneficios asociados a la capacitación del trabajador y a la educación de sus hijos.

Dichos beneficios educacionales adoptan generalmente la forma de becas de estudio. Cabe preguntarse cuál es el motivo por el que los empleadores incluirían éste tipo de beneficios en los contratos con éstos trabajadores, o porqué le correspondería al empleador hacerse cargo de éstos gastos. Para responder esta pregunta, revisaremos las becas de estudios, tanto desde la perspectiva del trabajador como de la de los hijos:

a. Respecto del trabajador expatriado:

Los trabajadores expatriados de las empresas multinacionales suelen provenir de países que no son hispanoparlantes y en consecuencia, salvo que tengan conocimiento previo del idioma castellano o que no sea determinante para el desempeño competente de sus funciones, resulta necesario capacitarlos. En todo caso, el trabajador expatriado necesita adquirir un manejo mínimo del lenguaje para poder desenvolverse en la cotidianidad de su estadía.

Desde una perspectiva más técnica, puede darse la situación en la que el empleador requiera que el trabajador expatriado adquiera competencias de orden técnico o profesional, para el desempeño de sus funciones en Chile.

Por ejemplo, sería el caso de una empresa minera internacional que necesite que el trabajador expatriado adquiriera conocimientos técnicos, adquiriera habilidades o simplemente sea inducido en las características específicas de la planta en Chile, en atención a la naturaleza única de sus procesos productivos, neces.

b. Respecto de la educación de los hijos:

En lo que se refiere a la educación de los hijos del trabajador expatriado, que con motivo del nuevo puesto o cargo de su padre, han debido trasladarse con él a Chile, cabe señalar que a menudo dichos trabajadores por los cargos que vienen a desempeñar a filiales de empresas multinacionales, provienen de países desarrollados en donde la educación es gratuita. Asimismo, el idioma nativo de sus hijos suele ser distinto del castellano, lo que, dada la realidad del actual sistema educacional público chileno, condiciona a que deban acudir a colegios particulares, en donde puedan proseguir su educación escolar, sea en su propio idioma o en inglés, como suele ser la norma para hijos de trabajadores internacionales.

En consecuencia, dado que la educación de los hijos es normalmente gratuita para éstos trabajadores y que el hecho de trasladarse a Chile le significa un gasto que antes no tenía, las empresas empleadoras suelen asumir su costo como parte de los términos contractuales por los que se trasladan a Chile.

Sin perjuicio de lo anterior, otra consideración es que, por el tratamiento tributario que recibe la empresa, que básicamente tributa en 1ª categoría, a diferencia del trabajador que tributa en el impuesto único al trabajo de 2ª categoría, dado que el tramo progresivo de tributación en que se suelen éstos encontrarse es del orden del 40%, a diferencia del 35% que le significa a la empresa pagar directamente las becas de estudio, de ser gravadas, y, dado que de una forma u otra, el costo lo asume finalmente la empresa, ésta

tenderá por simple economía a preferir pagar directamente ése gasto, en vez de incluirlo en el sueldo del trabajador.

Asimismo, como veremos más adelante, la empresa preferirá a menudo pagar directamente las becas de estudios porque así le resulta más sencillo acreditar la calidad de beca de estudio de dichos pagos.

2. Concepto de Becas de Estudio:

Según la definición de la Real Academia Española¹²⁹, es beca de estudio “el estipendio o pensión temporal que se concede a uno para que continúe o complete sus estudios”.

Es importante notar que es el SII el que se remite a ésta definición, dejando aparentemente fuera cualquier otra, lo que se consolida al momento de señalar su contenido, el que veremos a continuación.

3. Contenido de las becas de estudio:

Definido el concepto, el Servicio señala los beneficios o gastos que deben considerarse comprendidos dentro del concepto. Nuevamente, nos encontramos con que la determinación del contenido no ha sido librado a la interpretación de su ámbito semántico del término ni por la práctica o la forma en cómo los otorgantes o los becarios lo han entendido, sino que es el propio SII el que lo ha determinado al señalar qué es lo que se puede considerar como parte de su contenido.

Así, según el criterio del SII¹³⁰ deben considerarse como beca de estudio, todos los beneficios percibidos por el becario como: (i) pagos de inscripción o matrículas; (ii) cuotas de enseñanza o escolaridad; (iii) viáticos; (iv) pasajes;

¹²⁹ Artículo 20 del Código Civil: Las palabras de la Ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

¹³⁰ Oficio N° 2.123 de 2001, Servicio de Impuestos Internos

(v) alimentación (tanto para escolares como universitarios); (vi) Pensionado (en caso de alumnos universitarios); y, en general, todos aquellos gastos que se relacionen directamente con los estudios o que sean destinados exclusivamente a la obtención de una instrucción o de la titulación.

4. Diferencia entre “las asignaciones de estudio o escolaridad” y las “becas de estudio”:

Pese a la similitud semántica y a que parecieran tener un objeto similar, las asignaciones de estudios tienen una naturaleza y tratamiento distinto al de las becas de estudio.

En efecto, sin perjuicio de que al igual que las becas de estudio, las asignaciones de estudio o escolaridad constituyen beneficios bajo la forma de estipendios que se entregan con el objeto de pagar estudios, se trata de montos que, a diferencia de las becas de estudio, no tienen un destino exclusivo o único. Esto significa que el trabajador beneficiario podría darle cualquier destino y no está sujeto a verificación o control por parte de su empleador.

En otro términos, si bien la asignación de estudio o escolaridad puede tener como intención la de ayudar a costear gastos para la educación propia del trabajador o la de sus hijos, éste puede darle ése uso en particular o destinarlo a otro fin. En cambio, la Beca de Estudio, sólo puede utilizarse para costear estudios

En definitiva, se trata de una remuneración adicional o un aumento en el sueldo en atención a los gastos de educación considerados presuntamente por el empleador.

Desde el punto de vista tributario, la asignación de estudios o de escolaridad tiene el tratamiento de un aumento de renta o remuneración del trabajador y, por tanto, se encuentra gravado con Impuesto Único de Segunda Categoría.

Hasta aquí hemos analizado la definición de beca de estudio, y la delimitación de los beneficios o tipos de gastos que deben considerarse como parte de ella.

Corresponde ahora revisar cuál es el contenido o naturaleza de la “instrucción” que puede ser objeto de una beca de estudio y si existen formas de instrucción que queden excluidos.

5. Naturaleza y Extensión de la instrucción:

Cabe ahora preguntarse ¿qué tipos de instrucción entiende el SII que abarca el concepto de becas de estudio? De la definición dada, podemos colegir que las becas de estudio tienen un carácter continuador o de complementación de estudios ya existentes o ya iniciados, sin embargo la definición de la Real Academia Española no precisa su alcance.

El SII, al determinar los tipos de beneficios o gastos que comprende el concepto de beca de estudio y al referirse a su objeto, es decir la instrucción, hace una enumeración de los tipos que considera. En efecto, al referirse a ellos el SII lo limita a la educación básica, media, universitaria, técnico profesional, incluyendo cursos de perfeccionamiento y de capacitación.

En consecuencia, es el SII el que enumera, los tipos de instrucción que pueden comprender las becas de estudios.

¿Significa esto que cualquier otros tipos de instrucción no comprendido en ésta enumeración no puede constituir el objeto de un beca de estudio?

Según el tenor de la enumeración que hace el SII, pareciera ser que la instrucción preescolar queda fuera del ámbito interpretativo y, por ende, recibiría un tratamiento diferente.

6. De los jardines infantiles y la educación preescolar frente a las becas de estudio:

Sin perjuicio de la actual importancia que se les da y conforme el análisis que hemos ido haciendo respecto del contenido y los tipos de instrucción que el SII considera como parte del concepto de beca de estudio y el propósito que cumple, la educación preescolar, como salas cunas, jardines infantiles y otros afines, quedan excluidos por la propia interpretación que hace el Servicio de lo que debe considerarse su objeto.

Otra consideración relevante al respecto es que la legislación laboral establece como obligación del empleador la de disponer para al trabajador con hijos de hasta dos años de edad, la incorporación de un servicios de sala cuna o guardería a las dependencias de la empresa o aportar a modo de estipendio complementario del sueldo una suma equivalente al costo de suscribir un servicio de ése tipo. Sin embargo, no constituyen becas de estudio quedarían gravados como renta adicional del trabajador como parte del impuesto único de 2ª categoría.

En consecuencia, quedando los servicios de instrucción preescolar fuera del concepto de beca de estudio, dichos gastos (desde la perspectiva del empleador) o aquellos montos entregados como beneficio al trabajador para costearlos tendrán un tratamiento tributario distinto al de las becas de estudio.

A éste respecto, consideramos que por la evolución, el desarrollo y la importancia que ha cobrado en las últimas décadas la educación

preescolar, el criterio restrictivo del Servicio se ha vuelto arcaico, obsoleto y alejado de la realidad.

En efecto, hoy es prácticamente generalizada la exigencia de que, para postular a uno de los cupos vacantes de un colegio, el niño haya cursado exitosamente los cursos de formación preescolares, debiendo rendir cuenta de su desempeño y de su desarrollo cognitivo y social. Nos encontramos con que los niños de edad preescolar, sin saberlo, compiten por el mérito de ocupar un pupitre del colegio que sus padres han escogido para su hijo.

Cada vez más lejos queda la noción del jardín infantil como una mera sala de juegos vigilada para el cuidado de los hijos cuyos padres trabajan.

En consecuencia, a la luz de las consideraciones esbozadas, estimamos que la educación preescolar es cada vez más importante, si es que no fundamental, para el desarrollo de cualquier persona, y por ende merece ser integrada dentro del beneficio de beca de estudio, al menos desde la etapa de sala cuna mayor, en la que los niños comienzan el desarrollo de su habilidades lingüísticas.

7. Tratamiento Tributario:

Para los efectos de determinar el tratamiento tributario de las becas de estudio, es necesario hacer dos distinciones, cada una con su respectiva subdivisión:

- i. Becas de estudio para el trabajador
 - a. Desde la perspectiva del empleado
 - b. Desde la perspectiva del empleador
- ii. Becas de estudio para los hijos del trabajador
 - a. Desde la perspectiva del empleado

b. Desde la perspectiva del empleador

El análisis puede hacerse siempre desde dos perspectivas. La primera, desde el punto de vista del beneficiario de la beca o becario, en cuanto a si la beca como beneficio constituye o no una mayor renta gravada y la segunda, desde el punto de vista de la empresa o empleador, para quien será relevante determinar si los gastos en que incurre por otorgar la beca pueden o no considerarse necesarios para la generación de su renta.

i. Desde la perspectiva del trabajador becario:

En términos generales el trabajador expatriado es trasladado o contratado por su alta especialización, de modo la necesidad que pueda tener él o el empleador, resulta más bien inusual. No obstante, según las circunstancias, resulta perfectamente posible y razonable, conforme las consideraciones que se plantean a continuación.

Si bien es cierto que es más inusual que sea el propio trabajador expatriado el destinatario de una beca de estudio, cuya finalidad sea la complementación de su educación o formación técnica o profesional, nada impide que así sea, cuando se enmarca dentro de un propósito razonable que le preste utilidad a él y a su empleador.

Especialmente importante parecerían los estudio del idioma castellano, que pueden ser fundamentales en rubros como la minería y la construcción. Un ejemplo ilustrador es el caso de un trabajador en minas que es especialista en minas y proceso productivos mineros en minas de galerías y que es contratado por una empresa minera internacional o nacional que lo contrata para la aplicación de su especialidad de procesos productivos mineros, pero para ser adaptado o aplicado a minas de tajo abierto. Resulta bastante lógico apreciar que a la empresa minera contratante considere pertinente capacitar al

trabajador en aquellas características nuevas y propias, para su óptimo desempeño.

a. Desde la perspectiva del trabajador

Como destinatario de la instrucción objeto de la beca de estudio, podemos señalar que ésta se justifica desde el punto de vista de la función que deba ejercer el trabajador para el empleador. En efecto, por lo general, los trabajadores expatriados suelen ser altamente especializados, no obstante, pueden darse situaciones locales que hagan necesario adecuar, inducir o mejorar las capacidades del trabajador al medio local

En consecuencia, para que la beca de estudio se enmarque dentro de los beneficios que el Legislador ha dispuesto, será necesario que tenga por objeto cursos de capacitación, perfeccionamiento o post grado acorde con la función que realiza el trabajador, esto es, con el objeto social.

Por el contrario, si la beca se otorga respecto de cursos que no guardan relación con el giro de la empresa, podrían ser considerados como una mayor remuneración.

b. Desde la perspectiva del empleador

Para que el empleador pueda aprovechar los beneficios dispuestos por el legislador es necesario que la beca otorgada al trabajador diga relación con su función en la empresa y con el giro de ésta. Por ende, su otorgamiento podrá considerarse gasto necesario sólo en la medida que el fin para el que se otorga diga relación con las actividades de la empresa.

Desde el punto de vista económico, cuando ésta complementación, capacitación o instrucción de especialización constituye una inversión, que se evalúa como necesaria para los réditos que persigue como entidad generalmente comercial o industrial.

8. ¿Qué es lo que constituye el ingreso no renta?

La LIR, al tratar los ingresos que no son constitutivos de renta señala expresamente que los gastos pagados o cantidades percibidas en razón de becas de estudios son ingresos no renta¹³¹.

Es decir, todo estipendio percibido por el becario tales como pagos de matrículas, cuotas de enseñanza o escolaridad, viáticos, pasajes y demás, que estén destinados exclusivamente a la obtención de una instrucción básica, media, técnico-profesional o universitaria, o para su participación en cursos de capacitación o perfeccionamiento, son ingresos que no constituyen un aumento de su renta y que, por ende, no están gravados por impuesto alguno.

Es importante señalar que para que las becas de estudio puedan ser consideradas ingresos no renta, deben cumplir con determinados requisitos que determinan de manera estricta el objeto mismo que las libera de ser renta gravada.

9. Requisitos que deben cumplir los montos con que se pagan las becas de estudios para ser considerados ingresos no renta

- a. *Toda suma de dinero que se pague por concepto de becas de estudio debe tener por objeto exclusivo su financiamiento.*

¹³¹ Artículo 17 N° 18 de la Ley de Impuesto a la Renta

Conforme el tratamiento expreso de la Ley, lo que constituye ingreso no renta es la cantidad de dinero destinada exclusivamente al pago de éste beneficio. A contrario sensu, no gozan de éste tratamiento los gastos que tengan una finalidad distinta o incluso mediata respecto a la de únicamente financiar becas de estudio.

En consecuencia, para efectos de la LIR y la determinación de que se trate de un ingreso no renta, queda excluida cualquier consideración subjetiva tal como las razones, los méritos, circunstancias o las políticas de otorgamiento de becas estudio que pueda tener el empleador, siendo únicamente relevante para la Ley que las cantidades o sumas de dinero tengan como único destino la finalidad para las que se otorgaron, es decir el financiamiento de becas de estudio.

b. Sólo puede otorgarse becas de estudios al trabajador mismo o a sus hijos.

La Ley también exige exclusividad respecto del destinatario o beneficiario de la beca de estudio, impidiendo su transferibilidad y que terceros puedan aprovechar sus beneficios.

10. Formas de cumplir con las exigencias de la LIR:

Para satisfacer las exigencias de la Ley y garantizar que la becas de estudio sean calificadas adecuadamente, la vía más clara es que la empresa pague directamente al establecimiento educacional el total, o al menos una parte de la beca. De este modo, se cumple con la doble exigencia de exclusividad del destino de los montos concedidos y del destinatario de la beca.

No hay impedimento a que el pago lo haga el becario mismo, provisto que los mecanismos del otorgamiento de la beca de estudio provean la plena

certeza de que su finalidad única es su financiamiento y que su destinatario no es otro que quien realiza el pago.

Ahora bien, es necesario hacer presente para el SII, el sólo certificado de alumno regular no es documento suficiente para establecer las certezas que exige la Ley. Será necesario acreditar con una batería de documentos que den cuenta no sólo que el pago se realizó con el fin exclusivo de financiar el curso objeto de la beca, sino que será necesario acreditar que el becario lo aprovechó realmente, contando por ejemplo con los certificados de asistencia, as calificaciones parciales o finales del curso, el respectivo diploma etc.

11. Conclusiones:

Sólo podrán gozar del tratamiento de ingreso no renta, sin que les afecte impuesto alguno, aquellos montos que se concedan únicamente para el financiamiento de becas de estudio y sólo para el beneficio personal e intransferible del trabajador o el de sus hijos.

En consecuencia, para que el trabajador pueda aprovechar el beneficio tributario que favorece las becas de estudio, requerirá emplear los mecanismos de pago o contar con la documentación fehaciente que acredite el cumplimiento de las exigencias legales para su aplicación.

a. Desde la perspectiva de la empresa o empleador que otorga la beca de estudio

Las becas de estudios pueden otorgarse a través de dos vías.

- A través de Cajas de Compensación de Asignación Familiar (C.C.A.F.): que son entidades previsionales que tienen por objeto la

administración de prestaciones de seguridad social, entre las que se encuentran las llamadas “prestaciones complementarias”, que analizaremos en seguida.

- En forma directa por el empleador.

b. Becas de Estudio entregadas a través de Cajas de Compensación de Asignación Familiar

Para analizar la situación del otorgamiento de becas de estudio, a través de Cajas de Compensación de Asignación Familiar, es necesario revisar primero el tema de los beneficios previsionales, atendido que es precisamente el otorgamiento de éstos el origen de los convenios que suscriben los trabajadores con el empleador y por medio de los cuales las Cajas de Compensación entregan prestaciones como becas de estudios.

A éste respecto, el Servicio de Impuestos Internos ha emitido numerosos oficios, entre los que tenemos los N° 2773 de 25 de junio de 2001; N° 2928 y N° 2929, ambos de fecha 12 de junio de 2003; y que han servido de guía y base para el otorgamiento de éstos beneficios.

c. Becas de Estudios entregadas en forma directa por el empleador

En éste caso, tanto la conceptualización como el criterio tributario es fundamentalmente la misma que los empleados para la hipótesis anterior, en consecuencia a fin de prevenir repeticiones innecesarias, damos por reproducido para el presente punto la misma explicación y desarrollo dado para el caso de entrega de becas a través de cajas de Compensación de Asignación Familiar.

D. Tratamiento que recibe la adquisición de automóviles proporcionados por la empresa, su uso y goce, y los gastos de mantención asociados.

1. Introducción

Es una práctica habitual de las empresas multinacionales, como asimismo, una expectativa común de los trabajadores expatriados, que el paquete remuneracional ofrecido por la empresa contratante incluya un automóvil sin costos y su mantención.

Cabe señalar que el vehículo que se proporcione al trabajador no es, en la mayoría de los casos, destinado a ser utilizado única y exclusivamente para fines laborales, sino que el trabajador lo tiene a su disposición todo el tiempo, incluyendo los fines de semana y durante las vacaciones.

Cuando una empresa multinacional, incluye como política remuneracional la adquisición de un vehículo para el uso personal de sus trabajadores expatriados, incluyendo sus gastos de mantenimiento, dicha práctica suele mantenerse no obstante existieran diferencias de costos o de cargas impositivas, por el tratamiento normativo y tributario local, según el país al que se destine el trabajador.

Veremos cuál es el tratamiento normativo y tributario chileno y cuáles son los mecanismos empleados por las empresas multinacionales, en aras de cumplir con sus políticas remuneracionales respecto de sus trabajadores expatriados.

El tratamiento tributario de la adquisición de automóviles para los trabajadores expatriados se puede estudiar desde la doble perspectiva, de la empresa o empleador y del trabajador expatriado.

2. Tratamiento Normativo Chileno:

a. Desde la perspectiva de la empresa:

i. Tratamiento de la LIR:

Desde éste punto de vista, es relevante determinar cuál es el tratamiento tributario que recibe la adquisición de vehículos y sus gastos de mantención, dado que según se considere o no un gasto necesario para generar la renta, la LIR dispone que los desembolsos por ése concepto no son un gasto deducible o un gasto rechazado, de la renta bruta afecta a impuestos.

Por regla general, los desembolsos efectuados por una empresa, con motivo de la adquisición de vehículos y de los gastos asociados a su mantención, no son admitidos por la normativa tributaria como gastos deducibles y, en consecuencia, se los considera gastos rechazados.

Por otra parte, como veremos a propósito de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, específicamente respecto del crédito fiscal a que pueda haber lugar con motivo de los desembolsos efectuados en la adquisición de vehículos y respecto de su mantención, existe normativa que dispone las características y especificaciones técnicas que debe reunir un vehículo, que en su conjunto sólo resultan aplicables a vehículos de carácter utilitario o de trabajo¹³², para que haya lugar al derecho de crédito fiscal.

Por tanto, en el caso de la compra de un automóvil para uso de los ejecutivos, la sociedad empleadora no podrá utilizar el crédito fiscal IVA

¹³² SII, Oficio N° 2664 de fecha 11 de agosto de 1998, en relación con el dictamen de fecha 12 de mayo de 1987, de la Comisión Automotriz de la Corporación de Fomento Fabril.

asociado a la compra de vehículos, y se lo considera como un mayor costo.

Excepcionalmente, cuando la adquisición de los vehículos diga directa relación con el giro o actividad habitual de la empresa, según las circunstancias y características que se configuren, cumpliéndose con los presupuestos legales, podrá considerarse como gasto deducible los desembolsos en que la empresa haya incurrido por ése concepto¹³³.

Así por expresa disposición del artículo 31 de la LIR¹³⁴, los desembolsos realizados por una empresa en la adquisición de vehículos, excluido su valor como parte del pasivo, no pueden deducirse de la renta bruta afecta a impuesto.

En consecuencia, dichos desembolsos constituyen gastos rechazados respecto de los cuales no opera el mecanismo de depreciación, quedando gravados, por disposición del artículo 21 inciso 3º de la LIR¹³⁵, con un impuesto con una tasa de 35%.

¹³³ SII, Circular N° 130, de fecha 3 de octubre de 1977.

¹³⁴ D.L. N° 824 Ley Sobre Impuesto a la Renta (LIR), Artículo 31: "La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo." (el subrayado es nuestro).

¹³⁵ D.L. N° 824 (LIR), Artículo 21 inciso 3º.- "Las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el N° 1 del artículo 58 deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con exclusión de los impuestos de primera categoría, de este artículo, del número 3 del artículo 104 y del impuesto territorial, pagados, y sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, a excepción de su inciso primero, 70 y 71, según corresponda. Pagarán también este impuesto único las sociedades anónimas cerradas, siempre que éstas no se encuentren voluntariamente sujetas a las normas de las sociedades anónimas abiertas, por los préstamos que efectúen a sus accionistas personas naturales. Quedarán también afectas al impuesto establecido en este inciso las sociedades anónimas que hubieren adquirido acciones de su propia emisión, de conformidad a lo previsto en el artículo 27 A de la ley N° 18.046, y que no las enajenaren dentro del plazo que establece el artículo 27 C de dicha ley. En este caso, el impuesto se aplicará sobre la cantidad que la sociedad hubiere destinado a la adquisición de tales acciones, debidamente reajustada de acuerdo a la variación del Índice de Precios

Sin perjuicio de lo anterior, podrán rebajarse dichos desembolsos de la renta bruta, cuando, a juicio exclusivo del Director de Impuestos Internos, se los califique como necesarios.

ii. Tipos de vehículos

Analizaremos a continuación la forma en la que las características de ciertos vehículos, asociados a un giro o actividad habitual que requiera de su uso por la naturaleza de su operación, determinan que se consideren gastos deducibles, sin embargo, dichos vehículos deben cumplir con una serie de especificaciones técnicas, que la propia normativa dispone y que los distinguen de otros de uso corriente o doméstico.

En definitiva, veremos que el legislador busca asegurarse que los desembolsos realizados por una empresa en la adquisición de vehículos y su respectiva mantención obedece efectivamente a necesidades de operación de la empresa en cuestión y no constituye un mecanismo de elusión mediante el cual los socios o sus familiares puedan adquirir automóviles con impuestos deducidos, situación que antes de ser normada se daba con frecuencia.

La regla general, por disposición del artículo 23 N° 4 del DL N° 825¹³⁶, sobre Impuesto de las Ventas y Servicios, es que los desembolsos para

al Consumidor, ocurrida entre el último día del mes que antecede a aquél en que se efectuó la adquisición y el último día del mes de noviembre del ejercicio en que debió enajenar dichas acciones.”

¹³⁶D.L. N° 825 Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios, Artículo 23°.- “Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes: 4°.- No darán derecho a crédito las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisiciones de automóviles, station wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, ni las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidios al consumidor de acuerdo a la facultad del artículo 48, salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o el arrendamiento de dichos bienes, según corresponda, salvo en aquellos casos en que se ejerza la facultad del inciso primero del Art. 5° b) N° 2 artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

la adquisición de automóviles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención no gozan del derecho a crédito fiscal, en el evento que el Impuesto al Valor Agregado resulte aplicable.

La disposición citada trata de “automóviles”, sin embargo, para los efectos de la LIR, la adquisición o arrendamiento de vehículos tales como camionetas, de cabina simple o doble, furgones o jeeps, así como los gastos asociados a su mantención, se aceptan como gasto necesario para producir la renta y por ende es un gasto deducible y los referidos vehículos son activos depreciables contablemente.

iii. Responsabilidades eventuales para la sociedad empleadora

Los vehículos que la sociedad adquiera para el uso de sus ejecutivos, son de su propiedad, en consecuencia, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 172 y siguientes de la Ley N° 18.290 de Tránsito¹³⁷, ante la eventualidad de accidentes y sin perjuicio de las responsabilidades por daño civil extracontractual que le sean imputables al conductor, el empleador es solidariamente y subsidiariamente responsable de todo perjuicio.

Dado que por regla general las sociedades empleadoras revisten un patrimonio importante, en la mayoría de los casos en que ocurran accidentes con vehículos de su propiedad, ellas resultarán demandadas directamente y por montos de indemnización abultados.

¹³⁷ Artículo 174.- de la Ley 18.290 Sobre Ley de Tránsito: “De las infracciones a los preceptos del tránsito será responsable el conductor del vehículo.// El conductor, el propietario del vehículo y el tenedor del mismo a cualquier título, a menos que estos últimos acrediten que el vehículo fue usado contra su voluntad, son solidariamente responsables de los daños o perjuicios que se ocasionen con su uso, sin perjuicio de la responsabilidad de terceros de conformidad a la legislación vigente.// De igual manera, si se otorgare una licencia de conductor con infracción a las normas de esta ley, el o os funcionarios responsables de ello, sean o no municipales, serán solidariamente responsables de los daños y perjuicios que se ocasionen por culpa del conductor a quien se le hubiere otorgado dicha licencia, sin perjuicio de las sanciones penales y administrativas que correspondan.” (el subrayado es nuestro).

b. Desde la perspectiva del trabajador:

La relevancia de estudiar el tratamiento tributario de los vehículos desde la perspectiva de los trabajadores estriba en que, según el fin que cumple la adquisición de un vehículo y el uso que le dé el trabajador, determina si el Servicio de Impuestos Internos lo debe considerar renta o no.

En efecto, si el empleador le proporciona a su trabajador un vehículo para un uso acotado estrictamente a las labores que deba desempeñar con la empresa, éste no se considera una mayor remuneración y, por ende, no estará afecto a la Impuesto de Segunda Categoría.

Sin embargo, si el uso del vehículo proporcionado es de carácter personal y no cumple estrictamente una función relacionada con la actividad laboral del trabajador, se lo considera como una mayor renta que quedará afectada al Impuesto Único de Segunda Categoría. Éste impuesto se aplicará mediante el mecanismo de presunción de derecho en virtud del cual el beneficio que le reporta al trabajador el uso del vehículo, corresponde al 20% de su valor libro, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 21 inciso 1º y 3º de la LIR¹³⁸.

Para efectos de otorgar dicho beneficio, las compañías deberán proceder a incluir dichas cantidades, en la liquidación de impuesto mensual del trabajador.

¹³⁸ D.L. N° 824 (LIR), Artículo 21 inciso 3º.-...Igualmente se considerará retiro el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será de 10 % del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio, o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable cuando represente una cantidad mayor, y de 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, cualquiera sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente. En el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será de 20%. (el subrayado es nuestro).

3. Mecanismo empleado en la práctica por los contribuyentes:

La gran mayoría de los empleadores que aplican el sistema de proveer un vehículo y su mantención sin costo para sus ejecutivos, simplemente absorben los costos tributarios que se apliquen tanto por el tratamiento de los vehículos y su mantenimiento como gastos rechazados y como la tributación por mayor remuneración que se le presume al trabajador por ése concepto.

4. Conclusiones:

Habiendo revisado el tratamiento tributario chileno respecto de la adquisición de vehículos sin costo para el trabajador y su mantención, podemos colegir que, desde la perspectiva del empleador, sin perjuicio que existen situaciones particulares en las que los vehículos que adquiera una sociedad puedan considerarse como gasto deducible, en la mayoría de los casos, el tratamiento que reciben los vehículos y su mantención es el de gasto rechazado, no pudiendo depreciarse contablemente y no pudiendo utilizarse a su respecto el crédito fiscal IVA.

Asimismo, desde el punto de vista del trabajador, el vehículo proporcionado por el empleador, sin costo para él, se considera mayor remuneración y legalmente se presume que la mayor remuneración afecta al Impuesto Único de Segunda Categoría es el 20% del valor libro del vehículo adquirido.

E. Gastos por Asignación de Alimentación, Alojamiento y Movilización

1. Generalidades

Las asignaciones indicadas en el acápite, especialmente las de alimentación y movilización, son las más comúnmente otorgadas por los empleadores a sus trabajadores y reciben un tratamiento tributario común¹³⁹, razón por la cual las abordaremos en un mismo capítulo. Revisaremos las particularidades de cada una y los matices de su tratamiento.

2. Asignación de Alimentación

a. Concepto

Para describir en qué consiste la asignación por alimentación, es necesario primero referirnos al significado que el SII le ha dado a alimentación o colación. En efecto, por alimentación o colación el SII considera el alimento que ingiere el trabajador durante el descanso otorgado en la jornada diaria de trabajo¹⁴⁰, es decir, aquel que se consume con el objeto de recuperar las energías gastadas durante la primera parte de la jornada laboral y que le permite afrontar lo que queda de la misma¹⁴¹.

b. Naturaleza de la asignación

La asignación de alimentación o colación, puede adoptar varias formas, como por ejemplo, el pago directo de suma de dinero, la prestación directa de un servicio de alimentación a los trabajadores, la entrega de

¹³⁹ artículo 17 N° 14 de la LIR.

¹⁴⁰ Resolución Exenta N° 6582 / 1997, de fecha 26 de diciembre de 1997, que entró en vigencia el 1 de abril de 1998.

¹⁴¹ Oficio N° 1280 / 2007, de fecha 18 de junio de 2007.

cupones o vales de colación o la contratación de un servicio de alimentación que sea provisto por un tercero.

c. Tratamiento desde la perspectiva del empleador o empresa

Al empleador, se le autoriza entregar al trabajador un monto a título de colación, que es tratado como un ingreso no constitutivo de renta¹⁴², lo que le permite deducir dicho monto como un gasto.

Para ello, el monto debe mantenerse dentro de ciertos parámetros, los que deben guardar relación o concordancia con las funciones y responsabilidades del trabajador beneficiario de dicha asignación. Un monto máximo razonable, según consulta al SII es de \$ 15.000.- por día efectivamente trabajado.

Existe también la posibilidad de que la referida asignación se otorgue mediante la entrega de vales o cupones de colación, que pueden ser emitidos por el restorán que brinda el servicio de alimentación a los trabajadores de una empresa o por empresas intermediarias que afilian diversos establecimientos de alimentación y que ante la presentación del vale o cupón correspondiente, brindan el correspondiente servicio de alimentación.

Para el empleador la compra de vales o cupones de colaciones constituye un gasto general deducible de la renta bruta, y el IVA recargado separadamente en las facturas recibidas por estas compras, da derecho a crédito fiscal, siempre que sea procedente y que la alimentación que se proporciona gratuitamente al trabajador sea para su

¹⁴² Art 17 N° 14 de la LIR

consumo personal y que éste se efectúe durante los horarios de trabajo especificados en el contrato laboral respectivo¹⁴³.

d. Regulación y Procedimiento

El tratamiento y procedimiento de los vales o cupones de colación se encuentra establecido en la Circular N° 37 / 1998, del SII y en su N° 8 resolutivo dispone:

“8° Los vales o cupones, sea que los proporcione la empresa intermediaria, los mismos restaurantes o el empleador que otorga el beneficio, deberán reunir los siguientes requisitos:

8.1 Emitirse en talonarios individuales por cada trabajador, para un mes calendario y constar de dos partes, una adherida al talonario y la otra desprendible.¹⁴⁴

8.2 Contener cada parte en forma impresa los siguientes datos:

8.2.1 Nombre o Razón Social, RUT y dirección de la empresa intermediaria o del restaurante, según corresponda.

8.2.2 Nombre o razón social, RUT y dirección de la empresa-cliente.

8.2.3 RUT del trabajador. Sin embargo, en el caso de que se trate de cupones o vales emitidos por los restaurantes se autoriza a que este dato sea colocado manualmente.

8.2.4 El valor en pesos que representa cada cupón. Este requisito no será obligatorio para los restaurantes y empresas empleadoras que emitan sus propios cupones o vales, debiendo en los casos que no se indique dicho valor, reemplazarse por la frase "valor según convenio"

8.2.5 Período de consumo, con vencimiento cada siete días, para lo cual deberá indicarse en cada vale o cupón la fecha de uso y la indicación de que cada vale tendrá una duración de 7 días. En el caso de que se trate de cupones o vales emitidos por los restaurantes se autoriza a que este dato sea colocado manualmente.

¹⁴³ Circ. N° 37 / 1998 del SII.

¹⁴⁴ Sobre el particular cabe comentar los vales o cupones de colación se emiten según como lo requiera la empresa que otorga el beneficio de colación, con una vigencia de 7 días, con vigencia mensual o anual en su caso. Además, dichos vales pueden ser emitidos señalando nominativamente al trabajador o no.

8.2.6 Numeración correlativa única y nacional.

8.2.7 *La indicación de que son intransferibles, no canjeables por dinero efectivo ni por otro producto diferente a la alimentación y que su uso indebido será sancionado de acuerdo con lo dispuesto en las normas pertinentes del Código Tributario.*

Para el uso por parte de trabajadores temporales, part-time o que no son contratados con la anticipación requerida para imprimir vales o cupones con su N° de RUT, así como para el uso por los trabajadores que reemplazan a los ausentes por licencia, vacaciones, término de contrato u otras causas, se autoriza la emisión de vales que no contengan el RUT del trabajador ni la fecha en el vale, debiendo dichos datos ser llenados manualmente.”

Sin perjuicio del derecho a deducir como gasto general de la renta bruta y a recuperar el crédito fiscal IVA, cuando sea procedente, que tienen las empresas adquirentes de vales o cupones por las facturas recibidas de las empresas intermediarias o de los restaurantes, el Servicio de Impuestos Internos podrá regular su monto, cuando el valor asignado al vale o cupón representativo de la alimentación proporcionada en forma gratuita por el empleador, no se estime razonable o sea notoriamente superior al promedio de los entregados en la misma plaza.

Al efecto, el SII ha señalado¹⁴⁵ que las condiciones copulativas que se deben cumplir son:

- a) El monto de la asignación debe ser uniforme para todos los trabajadores de la empresa;
- b) El monto debe corresponder al valor de un almuerzo corriente de la plaza (colación).

Con todo, en casos excepcionales se acepta que el monto de la colación pueda ser superior en razón del nivel jerárquico del trabajador, según sus funciones y responsabilidad, permitiéndose que el personal de un rango superior pueda gozar de una asignación de un monto mayor que el resto de los trabajadores de la empresa; y

- c) La entrega de la asignación debe corresponder a días o períodos efectivamente trabajados.

En consecuencia, en el caso que la mencionada asignación no cumpla con los requisitos o condiciones indicados o que su monto exceda del que

¹⁴⁵ Oficio N° 2497 de 2001 SII

corresponde de acuerdo con las condiciones señaladas, su monto total o su excedente, según proceda, se considera renta para los trabajadores beneficiarios y afecta al impuesto único de Segunda Categoría establecido en los artículos 42 N° 1 y 43 N° 1 de la Ley de la Renta.

3. Asignación de Alojamiento o Vivienda

a. Concepto

La Asignación de Alojamiento es la prestación o suma razonable en dinero, que recibe mensualmente el trabajador del sector privado, sólo en el interés del empleador o patrón, para cubrir sus gastos de alojamiento para facilitación del desempeño de sus funciones habituales, utilizando algún mecanismo de entrega o puesta a disposición de los trabajadores dependencias para su alojamiento o se le costea algún servicio de alojamiento.

Este mecanismo se utiliza por ejemplo en actividades productivas en las que el lugar de desempeño de funciones es remoto o alejado del domicilio o residencia habitual del trabajador (ejemplo: complejos mineros, centros astronómicos etc.)

El tratamiento tributario de esta asignación es análogo con el tratamiento de las asignaciones de movilización o de alimentación, en términos que son todas prestaciones que miran al interés del empleador y no del trabajador. Luego, deben observarse las condiciones de generalidad u homogeneidad de tratamiento para todos los trabajadores en igualdad de condición, que el alojamiento tenga un carácter funcional (toda vez que mira al interés y necesidad del empleador) sin perjuicio que pueda contar con características de comodidad acordes a la jerarquía, funciones y responsabilidades del trabajador en cuestión.

Si el alojamiento requiere ser proporcionado a través de un servicio de tipo hotelero, este debe tener el carácter de razonable, en términos que

el monto o gasto pertinente guarde relación con los valores promedio de la plaza. Este gasto podrá deducirse como necesario para generar la renta, en la medida que se cumplan las condiciones pertinentes y fundamentalmente, que dicho gasto se efectúe en el interés del empleador.

Es necesario prevenir que no hay que confundir el beneficio de alojamiento con la entrega de una vivienda al trabajador. En efecto, si la empresa paga el arriendo de una casa, dicho monto será considerado como parte de la remuneración del trabajador expatriado y en consecuencia estará sujeto al IUSC o adicional, según corresponda. En este contexto, si se persigue prevenir una disminución al sueldo líquido del trabajador deberá efectuarse una operación de “*gross up*” para incorporar el monto correspondiente para el pago del arriendo de la vivienda.

En conclusión, para que el alojamiento proporcionado no sea considerado renta se deben observar las siguientes condiciones:

- a. El monto que se pagué por concepto de alojamiento debe realizarse en el exclusivo interés del empleador.
- b. Debe estar fundado en las necesidades del giro o actividad de la empresa. Como señalábamos anteriormente para el ejemplo de los complejos mineros o astronómicos que generalmente se encuentran alejados de centros urbanos.
- c. El pago de alojamiento sin bien no se mira en el interés del trabajador, le debe compensar la imposibilidad de este de contar con su propia vivienda en dicho lugar, dadas las características especiales del contrato.

4. Asignación de Movilización

a. Concepto:

La Asignación de Movilización es la prestación o suma razonable en dinero, que recibe mensualmente el trabajador del sector privado, sólo en el interés del empleador o patrón, para cubrir sus gastos de desplazamiento al lugar de desempeño de sus funciones habituales, utilizando algún medio de transporte colectivo.

b. Normativa aplicable y regulación:

El concepto esbozado se basa en la definición que contenía el artículo 20 del DL N° 97 / 1973, en concordancia con el DL N° 300 / 1974, normativa que fue derogada por la Ley N° 18.717¹⁴⁶, de fecha 28 de mayo de 1988. Nos referiremos al tratamiento normativo que recibe este beneficio a contar del 1° de junio de 1988.

c. Características de la Asignación de Movilización:

Del referido concepto es posible señalar las siguientes características:

a. *Se trata de una prestación en dinero.*

En efecto, la asignación de movilización es una suma de dinero que se le paga al trabajador, junto con su sueldo o remuneración mensual.

b. *Se establece para cubrir los gastos de desplazamiento de los trabajadores dependientes del sector privado.*

¹⁴⁶ Ley N° 18.717, se publicó el 28 de mayo de 1988 en el Diario Oficial y dispuso agregar la asignación de movilización a los beneficios proporcionados por el empleador, que señala el artículo 17 N° 14 de la LIR, como las asignaciones de alimentación y alojamiento, que reciben el tratamiento de ingreso no renta en la medida que sean consideradas razonables por el Director Regional del SII.

En efecto, esta asignación no se aplica para los trabajadores del sector público. Según vimos en la parte introductoria del presente trabajo, nuestro estudio se centra y circunscribe al tratamiento tributario de los trabajadores expatriados dependientes. En consecuencia, no ahondaremos en esta característica.

- c. Tiene por objeto exclusivo cubrir los gastos de desplazamiento del trabajador.*

La asignación sólo puede ser destinada a la movilización del trabajador, no puede tener otra finalidad.

- d. Sólo se establece en el interés del empleador o patrón (o la empresa que la otorga).*

La asignación sirve los propósitos del empleador, no tiene por objeto beneficiar al trabajador, aunque en los hechos así parezca.

- e. El trayecto que cubre es exclusivamente desde su domicilio a su lugar habitual de trabajo.*

En efecto, no hay que confundir la asignación de movilización, con los gastos de desplazamiento que, con motivo del desempeño de sus funciones, el trabajador debe realizar, por ejemplo cuando el gerente de producción debe inspeccionar las dependencias de una de las plantas de la empresa para la que trabaja, en circunstancias que desempeña habitualmente sus funciones en las oficinas de la casa matriz, en Santiago

- f. Se otorga para ser usado en algún medio de transporte colectivo.*

En efecto se entiende que se aplica para medios de transporte público y no privado como taxis o servicios de transporte exclusivo.

g. Debe ser razonable.

Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.717, la asignación de movilización se había fijado en una cantidad determinada de dinero, sin perjuicio que las partes pudieran fijar una cantidad mayor, aplicándose aquella que resultare más beneficiosa para el trabajador. Sin embargo, a partir del 1° de junio de 1988, al incorporarse la asignación de movilización al mismo tratamiento de los beneficios de alojamiento y alimentación, quedó sometida a las mismas condiciones y requisitos de evaluación, debiendo ser razonable a juicio del respectivo Director Regional¹⁴⁷.

Sin perjuicio de las referidas atribuciones de los directores regionales, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a través de la dictación de la circular N° 36 / 1988, de fecha 30 de junio de 1988, fijó ciertas condiciones y requisitos copulativos para considerar que una asignación de movilización es razonable, cuales son¹⁴⁸:

- i. La asignación debe otorgarse en base a la tarifa más económica que debe pagar cada trabajador en un vehículo común de la locomoción colectiva, para trasladarse desde su domicilio particular hasta el lugar en donde desempeña sus funciones laborales, y viceversa;
- ii. La cuantía del referido beneficio se debe determinar en función del número de viajes o pasajes que el trabajador debe realizar o pagar;
- iii. La asignación debe decir relación con los períodos efectivamente trabajados; y,

¹⁴⁷ Artículo 17 N° 14 de la LIR.

¹⁴⁸ Circular N° 36 / 1988, b1).

- iv. El monto de la referida asignación debe ser acreditada por el empleador o la empresa mediante la confección de una planilla, la que debe indicar el nombre de cada trabajador, su domicilio y la cantidad asignada diariamente por concepto de movilización.

No obstante lo señalado, pueden darse situaciones especiales en las que el Director Regional respectivo, en el ejercicio de sus atribuciones, pueda fijar un monto de asignación por concepto de movilización superior al que se fijaría en aplicación de las pautas antes enunciadas, en base a los antecedentes acompañados por el empleador y las circunstancias que acrediten, o aquellos con que cuente la Unidad Operativa correspondiente¹⁴⁹.

Con todo cabe precisar que en relación al referido concepto de movilización, los gastos relativos a dietas y viajes reciben similar tratamiento. En efecto, en casos en que el empleador reembolsa al trabajador gastos relacionados con transporte y viajes realizados en el contexto de la normal prestación de su servicio como empleado y necesarios para el empleador, debidamente respaldados o documentados.

d. Tratamiento tributario:

d.1.- Tratamiento desde la perspectiva del trabajador:

A partir del 1 de junio de 1988, la asignación de movilización recibe el tratamiento de ingreso no renta¹⁵⁰, debiendo configurarse los siguientes requisitos:

¹⁴⁹ Circular N° 36 / 1988, b5).

¹⁵⁰ Artículo 17 N° 14 de la LIR: "No constituye renta // N° 14.- La alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón, o la cantidad que se pague en dinero por esta misma causa, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional".

- a. La movilización debe ser proporcionada por el empleador, o pagada normalmente bajo la forma de una asignación en dinero por esa causa.

El empleador puede contar con los medios para prestar directamente el transporte al trabajador u otorgarlo bajo la forma de una asignación apreciable en dinero.

- b. Dicho ingreso se otorga sólo en interés del empleador o la empresa y la asignación no puede constituir un lucro para el trabajador.
- c. El monto de la asignación o el gasto que le significa al empleador la movilización del trabajador debe ser razonable a juicio del Director Regional.

¿Cuándo es razonable? La Dirección Nacional del SII considera que los gastos de movilización son razonables cuando a lo menos reúnen los siguientes requisitos¹⁵¹:

- i. La asignación de movilización se otorga en base a la tarifa más económica que debe pagar cada trabajador en un vehículo común de la locomoción colectiva, para trasladarse desde su domicilio particular al lugar donde desempeña sus funciones o labores habituales, y viceversa.
- ii. La cuantía del beneficio se determina de acuerdo al número de pasajes o viajes que debe pagar cada trabajador en el medio de transporte indicado para su traslado desde su domicilio al lugar de su trabajo habitual, y viceversa.
- iii. La referida asignación es correlativa con períodos efectivamente trabajados; y,

¹⁵¹ Circular N° 36 / 1988, de fecha 30 de junio de 1988.

- iv. El monto de la referida asignación se acredita mediante la confección de una planilla, con la indicación de cada trabajador, domicilio de éstos y cantidad asignada diariamente por concepto de movilización, bajo las condiciones antes detalladas.

Con todo, el empleador puede solicitar al Director Regional correspondiente que, en el ejercicio de sus facultades, autorice el otorgamiento de una asignación por movilización más onerosa o mayor que el determinado por las condiciones antes señaladas, acreditando debidamente circunstancias especiales o en antecedentes proporcionados por el interesado y con los que cuente la unidad operativa correspondiente.

¿Qué tratamiento recibe el monto de la asignación que excede el carácter de razonable o el determinado discrecionalmente por el Director Regional? En el evento que la asignación de movilización sea mayor que las consideradas razonables o que el monto autorizado por el Director Regional, en uso de sus atribuciones en cada caso particular, el excedente se considerará renta para sus beneficiarios, adicionándose a sus remuneraciones ordinarias del período de que se trate, conformando un solo total o bases imponible para la aplicación del Impuesto Único de Segunda Categoría¹⁵².

d.2.-Tratamiento tributario desde la perspectiva del empleador:

Desde el punto de vista del empleador o de la empresa, los gastos y desembolsos efectuados en beneficio de los trabajadores, por concepto de asignación de movilización, se considerarán gastos necesarios para producir la renta en la medida que concurren copulativamente a su

¹⁵² Circular N° 36 / 1988, letra B.6)

respecto: su necesidad o inevitabilidad, en relación a su naturaleza, el monto o cuantía de dichos gastos y la efectividad de haberse realizado¹⁵³¹⁵⁴.

En consecuencia, de acuerdo a lo señalado hasta ahora, los requisitos que deben reunir los desembolsos por concepto de asignación de movilización para que sea procedente su deducción tributaria son¹⁵⁵:

- i. La asignación de movilización debe ser un desembolso necesario para producir la renta, en los términos ya señalados;
- ii. La referida erogación debe tener relación con el giro o negocio del contribuyente.
- iii. La asignación debe otorgarse efectivamente durante el ejercicio lo que significa que de haberse pagado o adeudado durante ése período.
- iv. Se debe acreditar, mediante los medios que corresponda o los que requiera el SII, la naturaleza, necesidad, efectividad y mérito necesario del gasto.
- v. Debe corresponder el desembolso con el ejercicio por el cual se está determinando la renta a declarar; y
- vi. Que los desembolsos por concepto de asignación de movilización no se hayan rebajados como parte del “costo directo” de los bienes y servicios directos requeridos para la obtención de la renta.

¹⁵³ Circular N° 36 / 1988, letra C.2)

¹⁵⁴ Artículo 31 Inciso 1° de la LIR.

¹⁵⁵ Circular N° 36 / 1988, letras C.1, C.2, C.3, C.4, C.5 y C.6, del SII.

En conclusión, habiendo revisado la normativa tributaria actualmente vigente que regula la asignación de movilización podemos colegir que se trata de un beneficio remuneratorio, habitualmente pagadero en dinero, que el empleador o la empresa le otorga a sus trabajadores, pero sólo en el interés de aquella o de aquél, siempre que sea razonable, efectivo y necesario.

TÍTULO IV

De los Trabajadores Chilenos Expatriados

IV.- Tratamiento de los trabajadores chilenos en el extranjero

A. Introducción

Hasta la parte tercera del presente estudio, hemos revisado el tratamiento tributario de los trabajadores dependientes expatriados que son destinados a Chile y en particular, el tratamiento que reciben los principales beneficios remuneracionales que las empresas, en especial las multinacionales, suelen otorgarles.

En esta cuarta parte, abordaremos fundamentalmente la situación del trabajador expatriado desde la perspectiva inversa, es decir, el tratamiento tributario de los trabajadores chilenos dependientes que son destinados o expatriados al extranjero.

Veremos ahora qué tratamiento recibe el trabajador expatriado fuera de Chile, según si a pesar de su destinación se lo considera domiciliado o residente en Chile. Analizaremos los criterios o circunstancias en los que la legislación nacional considerara que una persona pierde la residencia o domicilio y cómo esta tributa si percibe rentas de fuente chilena.

Sin perjuicio que el objeto principal del presente trabajo es el tratamiento tributario de los trabajadores expatriados, tal como lo señalamos en la parte introductoria, el tratamiento normativo del trabajador expatriado requiere ser estudiado desde una perspectiva global y no sólo circunscrita a la dimensión tributaria, debiendo también abordar la dimensión laboral y previsional, dada su relevante incidencia.

Al igual que en la situación del trabajador expatriados que llega a Chile, el trabajador destinado a desempeñarse laboralmente al extranjero puede escoger trasladarse solo o con su familia y sus enseres. Según como lo haga, se producen consecuencias relacionadas con el domicilio y otros factores de vinculación tributaria, los que determinarán fundamentalmente de qué manera tributa en Chile, no obstante estar destinado en el extranjero.

Desde la perspectiva laboral y previsional, veremos también cómo la destinación al extranjero puede afectar al trabajador chileno expatriado y qué medidas puede adoptar, específicamente en lo que dice relación con sus aportes de Seguridad Social a su AFP e ISAPRE, para que no se vea perjudicado, por ejemplo, respecto de la continuidad de sus cotizaciones y aportes de ahorro previsional, como respecto de la cobertura de su seguro de salud, frente a eventuales enfermedades durante su destinación en el extranjero, que puedan quedar sin cobertura en Chile al momento de su regreso por constituir una pre existencia para los efectos de las prestaciones médicas cubiertas por su ISAPRE.

Veremos también cómo varía el tratamiento del trabajador chileno expatriado, según el estamento al que pertenezca dentro de la empresa que lo destine. En efecto, revisaremos cómo difiere según si el trabajador expatriado es de planta, esto es, que se le haya extendido derechos y beneficios colectivos del tratamiento que recibe el trabajador que tiene un contrato individual de trabajo, sin pertenecer a la planta.

Abordaremos todos estos temas con una mirada práctica partiendo por la perspectiva laboral y previsional del trabajador expatriado, para luego revisar la dimensión propiamente tributaria.

B. Perspectiva Laboral

En los casos en que un trabajador chileno es expatriado al extranjero para desempeñarse como trabajador dependiente, lo habitual es que su destinación sea por un plazo determinado (dos a tres años), acotado pero indeterminado (cuya duración está determinada por las políticas de la empresa y de las exenciones locales de que gozan los trabajadores y los empleadores, cuyo plazo normalmente no supera los tres años)¹⁵⁶ o hasta cumplir con los cometidos o metas que motivaron su destinación. En efecto, en la mayoría de estos casos, la intención tanto del empleador como del trabajador expatriado es que, cumplido el plazo de la destinación o los objetivos para los cuales fue destinado al extranjero, el trabajador vuelva a Chile para seguir desempeñándose en su calidad de dependiente para el mismo empleador o empresa.

Luego, desde el punto de vista de la relación laboral en Chile, se colige que durante la destinación al extranjero, entre el empleador y el trabajador expatriado no ha habido intención de desvincularse laboralmente y que incluso, las partes han previsto su regreso para reanudar en Chile la prestación de sus servicios.

Si durante el tiempo que el trabajador chileno cumple su destinación en el extranjero, tanto él como su empleador no tienen la intención de poner término a su relación laboral, cabe preguntarse qué ocurre en Chile con el contrato de trabajo.

¹⁵⁶ No hay una duración única o fija, ésta varía según la empresa, el cargo de la destinación, la legislación local que determinación a menudo los beneficios y exenciones de que pueden gozar los trabajadores expatriados y sus empleadores y fundamentalmente, de la voluntad del trabajador expatriado. Sin embargo, el plazo de dos a tres años suele ser lo más común, según una entrevista realizada con motivo del presente trabajo a cinco ejecutivos chilenos que han tenido la experiencia de desenvolverse o que actualmente trabajan en calidad de dependientes expatriados en países tan diversos como Singapur, Canadá o Perú.

1. Suspensión o Interrupción de la Relación Laboral

Cuando las partes han previsto el retorno del trabajador expatriado a Chile, para desempeñarse nuevamente como dependiente del mismo empleador, la práctica habitual es que las partes acuerden interrumpir o suspender su relación laboral, por el tiempo que el trabajador expatriado permanezca destinado en el extranjero, manteniendo el vínculo jurídico laboral vigente pero en un estado de latencia. Así, las prestaciones recíprocas en Chile, como la prestación de los servicios del trabajador expatriado y la remuneración correlativa, dejan de efectuarse y pagarse respectivamente, hasta el regreso del trabajador expatriado a Chile.

Podría decirse en términos figurados que la relación laboral queda en un estado de “congelación” o “hibernación” o más jurídicamente que ha quedado desnuda, como analógicamente sucede con la nuda propiedad, cuando el dominio se ve separado del uso y el goce.

El Derecho Laboral contiene como figura jurídica para la suspensión o interrupción de las prestaciones principales entre el trabajador y su empleador el llamado “*permiso sin goce de sueldo*” o simplemente “*permiso sin sueldo*”¹⁵⁷.

¹⁵⁷ Artículo de la Dirección del Trabajo: <http://www.dt.gob.cl/consultas/1613/w3-article-60216.html>: “Nuestra legislación laboral no regula los permisos otorgados convencionalmente por un empleador a un trabajador, sean ellos con o sin derecho a percibir remuneración. No obstante lo anterior, la jurisprudencia de la Dirección del Trabajo ha establecido que el permiso sin goce de remuneración es jurídicamente una suspensión convencional de la relación laboral, un cese parcial de los efectos del contrato durante un período determinado que no afecta la vigencia del mismo, sino que solamente interrumpe algunos de sus efectos, es decir, algunos de los derechos y obligaciones que genera para las partes. Así las cosas, el trabajador no estará obligado a realizar las labores convenidas en el contrato ni el empleador estará obligado a proporcionar trabajo ni pagar por él. Es del caso señalar que la suspensión convencional de la relación laboral, como consecuencia del otorgamiento de un permiso sin goce de remuneración, no afecta el nacimiento ni la exigibilidad del derecho a feriado legal, que está ligado a la vigencia del contrato de trabajo y no a la ejecución de los servicios que en él se estipulan. Igual cosa acontece respecto del derecho a la indemnización por años de servicio en el evento de que se ponga término al contrato de trabajo por alguna causal que dé tal derecho, por cuanto debe considerarse para los efectos indemnizatorio el tiempo que el contrato hubiere estado vigente, razón por la cual es del todo evidente que el período durante el cual un trabajador hace uso de un permiso sin goce de remuneraciones debe computarse en la indemnización por años de servicio, por cuanto en tal caso el contrato de trabajo no ha perdido vigencia”.

Esta suspensión hace que las principales prestaciones del contrato de trabajo, esto es, el servicio, por una parte, y el pago de la remuneración por otra, dejan de efectuarse por el tiempo que dure la destinación del trabajador expatriado. Dichas prestaciones sólo se volverán a prestar cuando se haya cumplido el plazo estipulado de la destinación, el plazo de la destinación o una vez verificado el regreso del trabajador, tras cumplir los cometidos o las metas que motivaron su destinación.

2. Efectos entre las partes de la suspensión de las prestaciones del contrato de trabajo

El principal efecto de la suspensión de las prestaciones del contrato de trabajo es que el vínculo jurídico laboral no se extingue, subsiste y sigue vigente, entre el empleador y el trabajador expatriado.

El alcance de la referida suspensión no es menor toda vez que al mantenerse vigente el vínculo contractual, siguen operando los derechos relativos a la antigüedad del trabajador y su feriado legal. En consecuencia, a pesar de la suspensión de las prestaciones principales del contrato de trabajo, el trabajador conserva el derecho a que se le contabilice el tiempo de la referida suspensión, tanto para los efectos de la duración de sus vacaciones, como para la determinación del monto de la indemnización que correspondería pagarle en caso de ser despedido.

Esta figura de suspensión contractual ha sido reconocida por la jurisprudencia de los tribunales del trabajo y por la Dirección del Trabajo.

C. Perspectiva Previsional

Como consecuencia de lo anterior, al no haberse pactado pago de remuneración entre el empleador y el trabajador por el período de latencia, la aplicación estricta de la ley llevaría a concluir que tampoco procede retener cotizaciones previsionales, ya que estas últimas son una consecuencia de las remuneraciones, como lo dejan de manifiesto entre otros, los artículos 17 inc. 1° y 19 inciso 1° del DL 3500.

No obstante lo anterior, y debido a que el régimen de capitalización individual establecido por el DL 3500 opera como una cuenta de ahorro, en la práctica, las AFP, pueden continuar recibiendo las cotizaciones mensuales que efectúe el trabajador en carácter de afiliado independiente. Lo mismo para el aporte a la respectiva ISAPRE.

Para estos efectos, en la práctica el trabajador destina parte de su remuneración percibida en el extranjero para realizar estos aportes al sistema de seguridad social chileno, y puede al mismo tiempo otorgar un mandato a la empresa en Chile para efectúe el correspondiente pago de cotizaciones. Esto permite que el trabajador tenga la seguridad que se están efectuando sus aportes de seguridad social, sin perjuicio de la información periódica que están obligadas a emitir las referidas instituciones y que tiene derecho a exigir el afiliado.

D. Perspectiva Tributaria

1. La residencia, el domicilio y la renta de fuente chilena

Como veíamos en la primera parte de este trabajo, a propósito del criterio general de tributación establecido en el artículo 3° de la LIR¹⁵⁸, se puede distinguir entre dos situaciones fundamentales de tributación, la de toda persona domiciliada o residente en Chile y la de personas no residentes, pero que tenga rentas de fuente chilena. En consecuencia respecto de estas dos situaciones tenemos que:

a. Personas domiciliadas o residentes en Chile

Las personas domiciliadas o residentes en Chile deben declarar sus rentas de fuente mundial, vale decir, no se distingue ni el origen de las rentas ni donde están situadas. Bajo este prisma, si el trabajador expatriado se lo considera domiciliado o residente, no obstante estar trabajando fuera de Chile, este debe declarar tanto sus rentas de fuente chilena como sus rentas de fuente extranjera.

b. Personas no residentes en Chile

Por su parte, de conformidad con la referida disposición, las personas que no tienen la calidad de residentes en Chile deben declarar sus rentas únicamente de fuente chilena, quedando excluidas las de fuente extranjera. Bajo esta perspectiva, si el trabajador expatriado se lo considera no residente, este sólo debe declarar sus rentas de fuente Chilena.

¹⁵⁸ Artículo 3 de la LIR: “salvo disposición en contrario de dicha Ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país”.

A la luz de lo señalado y para los efectos de determinar el tratamiento tributario que corresponde aplicar al trabajador expatriado, resulta fundamental determinar si este es o no residente o domiciliado en Chile dado que dicha situación o calidad determina cuáles de sus rentas están afectas para el pago de impuestos en Chile.

Luego, la pregunta que cabe hacer es: ¿Cuáles son los criterios o factores que determinan que una persona pierda el domicilio o residencia en Chile? Para contestarla, será necesario buscar en las disposiciones que se refieren al domicilio y la residencia.

Al efecto, el artículo 4° del CT dispone que “*la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile para los efectos de la aplicación de la LIR*”. La norma citada también resulta aplicable respecto de las personas que se ausenten del país conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea personal e individualmente o a través de sociedades de personas.

Por otra parte, es necesario recordar que las normas relativas a la determinación del domicilio tributario son, por la remisión ya tratada, las establecidas en el Código Civil respecto del domicilio Civil, con algunas particularidades que se desprenden de las disposiciones contenidas en la LIR y en el Código Tributario.

El artículo 59 del Código civil establece que el domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. Por su parte, el artículo 65 del mismo cuerpo legal indica que el domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzadamente,

conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior.

Por su parte, el artículo 8° N.° 8 del Código Tributario indica que el concepto de residente se aplica a toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.

En consecuencia, a la luz de las disposiciones citadas, en el caso que un trabajador chileno constituya su domicilio y se radique con toda su familia fuera del país, sin dejar en Chile el asiento principal de sus negocios, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas, es dable concluir que el trabajador expatriado ya no tiene domicilio o residencia en Chile.

Adicionalmente, cuando analizamos el concepto de renta de fuente chilena en la Parte I del presente trabajo, vimos que corresponde a aquella que provenga de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

Luego, si un contribuyente ha estado domiciliado fuera de Chile, no tiene residencia en el territorio nacional, de conformidad con dispuesto en el referido artículo 8° del Código Tributario, además, no conserva en Chile el asiento principal de sus negocios y no percibe renta alguna de fuente chilena, es posible concluir que ha perdido su domicilio o residencia en Chile y además, ha dejado de ser contribuyente para los efectos de la legislación tributaria chilena y en consecuencia, tampoco está sujeto al pago de impuesto a la renta.

2. Permanencia del trabajador expatriado como dependiente del empleador en Chile.

Es de común ocurrencia que cuando un trabajador chileno es asignado al exterior, se opte por mantener parte de su remuneración en la empresa chilena, pese a que todos sus esfuerzos están dedicados a trabajar en la filial en el exterior de la empresa multinacional. La razón más recurrente es evitar que se produzcan lagunas previsionales en dicho caso.

El registro en el Libro de Remuneraciones del pago de una remuneración al trabajador expatriado, como trabajador dependiente de la empresa empleadora en Chile, con el objeto de pagar sus cotizaciones previsionales produce los efectos tributarios que a continuación pasamos a revisar:

- a. Se consideraría gasto rechazado la remuneración pagada por la empresa chilena al trabajador expatriado, toda vez que el desembolso registrado no se justifica como gasto necesario para producir la renta de la empresa empleadora en Chile (en el entendido que el trabajador expatriado no realiza ninguna labor para el empleador chileno);
- b. El registro del trabajador expatriado en el Libro de Remuneraciones de la empresa en Chile, su calidad de afiliado dependiente de la AFP e ISAPRE chilenas y otras circunstancias de similar índole, podrían constituir antecedentes que lleven al SII a considerar que dicho trabajador no ha perdido su domicilio o residencia en Chile, debiendo en consecuencia declarar las rentas que ha percibido en el extranjero, basándose en la premisa que toda persona, en este caso chilena, domiciliada o residente en Chile está obligada a declarar sus rentas de fuente mundial¹⁵⁹.

¹⁵⁹ Artículo 3 de la LIR.

En este caso, las rentas del trabajador expatriado quedarían afectas al Impuesto Global Complementario y, en el evento que exista entre Chile y el país destino del trabajador expatriado un convenio de doble tributación, se podrían imputar parte de los impuestos pagados en dicho país como crédito respecto del IGC que se le liquide en Chile.

3. Destinación al exterior y continuidad laboral.

La continuidad laboral consagrada en el inciso segundo del Artículo 4°, y la posibilidad de aprovechar el gasto por concepto de indemnizaciones por la empresa que paga una indemnización por años de servicios, fue objeto de un pronunciamiento específico por parte del Servicio de Impuestos Internos¹⁶⁰.

En este último oficio, se resolvió que un pronunciamiento anterior¹⁶¹, resultaba aplicable al caso de los trabajadores que han sido destinados a prestar servicios en el extranjero a condición que se pueda establecer que ha existido continuidad laboral.

De esta forma, para un trabajador destinado al exterior, el pago de su indemnización podría efectuarse considerando la última remuneración percibida en su destinación ya que la misma se habría producido bajo una figura de continuidad laboral.

Con todo, no sería oportuno que el trabajador y el empleador suscriban un finiquito si su intención es acreditar continuidad laboral, toda vez que el finiquito tiene precisamente por objeto dar por terminada la relación o vínculo laboral.

¹⁶⁰ Oficio N° 2999 / 99 del 28 de Julio de 1999, del SII.

¹⁶¹ Oficio N° 684 / 99 del 18 de Marzo de 1999, del SII.

4. Base de cálculo para la indemnización por años de servicio (IAS) y Vacaciones

Otra alternativa para el pago de la indemnización por años de servicio consiste en dejar establecido al momento de suspender la relación laboral, que la base estará constituida por la última remuneración percibida, debidamente reajustada. Al producirse el eventual término del contrato de trabajo, lo pagado será un ingreso no constitutivo de renta, en la medida que el promedio de las últimas 24 remuneraciones sea superior a la base de cálculo contractual usada para el pago de la IAS. Ello normalmente ocurrirá por cuanto las rentas que obtiene el trabajador fuera de Chile son superiores a las que habría percibido en Chile, lo cual contribuiría a la obtención de un promedio más elevado.

Asimismo, las vacaciones deben calcularse sobre dicha base, considerando las diferentes modalidades que al efecto establece el Código del Trabajo para el caso de los trabajadores con ingreso fijos, fijos y variables o sólo variables.

5. Alcances tributarios de las cotizaciones previsionales.

Ante una consulta efectuada sobre la materia, el Servicio de Impuestos Internos resolvió que los pagos que el empleador efectuaría a las instituciones de previsión y salud en Chile por mandato del trabajador y financiados con los propios recursos de este último, no pueden ser considerados como una renta percibida por el empleado en el país, conforme al concepto de renta, ya que el trabajador no está desarrollando ninguna actividad en Chile en forma independiente o sujeto a una relación laboral efectiva con un empleador, que permita calificar que la renta proviene de fuente chilena para gravarla con los impuestos que correspondan en su calidad de chileno sin domicilio ni residencia en el país. Por lo tanto, al trabajador por los aportes que efectuaría a las instituciones de seguridad

social en el país por intermedio de la empresa en Chile, no podría presumírsele que está percibiendo una renta en el país, y por consiguiente, tales aportes no se afectarían con ningún impuesto de la LIR, ya que no se derivan de ninguna actividad desarrollada en Chile.

6. Tributación aplicable a las rentas de fuente chilena.

Si se parte de la premisa que el trabajador ha perdido su domicilio o residencia en Chile, las rentas de fuente chilena se encuentran afectas a los impuestos generales de la LIR, esto es, atendiendo a su calidad de contribuyente no residente ni domiciliado en Chile, al Impuesto de Primera Categoría, con tasa de 20%, en el caso que las rentas se clasifiquen en la mencionada categoría, y además, con el Impuesto Adicional, con tasa de 35%¹⁶².

Considerando el hecho que el Servicio de Impuestos Internos, en cada operación renta, recibe la información respecto de las instituciones o empresas que han pagado intereses o dividendos, la no presentación de la declaración respectiva originará la correspondiente citación. En el caso que sólo se perciban rentas de mercados capitales como intereses bancarios o dividendos de sociedades chilenas, dichas rentas sólo están afectas al referido Impuesto Adicional.

7. Conclusiones

Para efectos de la implementación de las destinaciones fuera de Chile, las mismas deberían efectuarse bajo los siguientes supuestos tomando en consideración las diferentes realidades que ellas representan:

¹⁶² Artículos 61° y 62° de la LIR

a. Trabajadores a los que se pone fin a su contrato de trabajo:

1. Al momento de efectuarse la destinación al exterior se pone término a su contrato de trabajo, ya que dicho trabajador no volverá a trabajar a la empresa en Chile;
2. En los casos que corresponda, procederá el pago de la Indemnización por Años de Servicio, el que generalmente se califica en todo o parte como un INR para el trabajador;
3. Por los servicios que preste en el lugar de su destinación, la empresa extranjera asumirá la totalidad de los costos involucrados y las eventuales indemnizaciones por término de contrato.

b. Trabajadores que permanece vinculado a la empresa en Chile, con su contrato suspendido:

1. Dado que se trata de un trabajador que retornará a Chile, sería necesario proceder a suspender el contrato de trabajo dando origen al período de latencia que no afectaría su antigüedad;
2. Sus cotizaciones previsionales podrían ser enteradas en calidad de independiente para lo cual la empresa puede cumplir el encargo o mandato que al efecto se le encomiende. De esta forma, el trabajador no seguiría incorporado al Libro de Remuneraciones de la Empresa en Chile, no configurándose la contingencia del gasto rechazado para la empresa y la eventual calificación de residente o domiciliado en Chile con las consecuencias antes descritas;
3. En cuanto al pago de la Indemnización por Años de Servicio al regreso del Trabajador a Chile, sería posible argumentar continuidad en los

términos que exige el oficio N° 2999 del Servicio de Impuestos Internos antes citado; y,

4. Desde el punto de vista de la situación personal o individual como contribuyente, al trabajador deberá advertírsele que la percepción de rentas de fuente chilena le obligan a declarar y pagar los impuestos correspondientes en Chile.

c. Nuevas contrataciones

Hay situaciones en que una empresa contrata trabajadores con el objeto de enviarlos directamente a prestar servicios al extranjero. En estos casos, la empresa contratante en Chile puede operar como empleador propiamente tal o como intermediario

En efecto, en el caso que la empresa opera como empleador propiamente tal¹⁶³, el trabajador se desempeña en el extranjero por cuenta de esta, sin embargo las actividades para generar la renta se realizan en el extranjero, debiendo en consecuencia el trabajador tributar según corresponda en el país de destino, aplicándose luego en Chile los mecanismos para prevenir su doble tributación, en conformidad con el acuerdo de doble tributación suscrito entre Chile y Perú. En este caso, con el objeto de prevenir lagunas previsionales en Chile, según corresponda¹⁶⁴, el trabajador en el extranjero percibiría parte de su remuneración en Chile para dicho fin.

¹⁶³ Como ocurriría en el caso que un trabajador expatriado realice su actividad laboral directamente para una empresa chilena sin que esta se haya constituido jurídicamente en el país de destino, sea como agencia, filial u otra figura similar. A modo de ejemplo, imaginemos a la empresa Sky Airline S.A., en el caso que tuviera contratado en la ciudad de Lima, Perú, a un trabajador chileno expatriado para atender el mesón o counter de atención a pasajeros, sin que la empresa se encuentre constituida legalmente con una filial en dicho país.

¹⁶⁴ Debiendo para ello distinguir si el trabajador es chileno y cotiza previsionalmente en Chile.

En cambio, en el caso de operar la empresa contratante como intermediario¹⁶⁵, no tendría en ése caso la calidad propiamente de empleadora, toda vez que no se constituiría entre ella y el trabajador la relación de subordinación y dependencia que supone define la relación laboral entre ambos.

En éste caso la empresa contratante actuaría como agencia o mandataria, proporcionando la información y orientación relativa a los trámites para obtener los permisos de trabajo, documentación requerida y demás antecedentes que permitan la expatriación del trabajador a su lugar de destino, donde se desempeñará laboralmente. Luego, la función de la empresa en Chile sería la de enterar en Chile las cotizaciones previsionales del trabajador expatriado en carácter de afiliado independiente o voluntario, con los fondos que al afecto remese.

¹⁶⁵ En el caso de que el trabajador expatriado trabaje para la filial constituida legalmente en el país de destino, en cuyo caso tributaría en el país de destino.

Fuentes Bibliográficas y Normativas

- Artículo 3º del D.L N° 824, de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- DL N° 1094 / 1975 del Ministerio de le Interior.
- DS N° 597 / 1984, del Ministerio de le Interior.
- Artículo 5 del DS N° 597 / 1984, del Ministerio de le Interior.
- Artículo 2 del Código Tributario.
- Artículos 59 a 73 del Código Civil.
- Of. Ord. N° 2757 / 2009, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 26 / 1973, del Servicio de Impuestos Internos.
- Of. Ord. N° 3514 / 2003, del Servicio de Impuestos Internos.
- Of. Ord. N° 910 / 1997, del Servicio de Impuestos Internos.
- Of. Ord. N° 746 / 2005, del Servicio de Impuestos Internos.
- Of. Ord. N° 910 / 1997, del Servicio de Impuestos Internos.
- Of. Ord. N° 154 / 2002 Servicio de Impuestos Internos,
- Artículo 60 del D.L N° 824, de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Circular N° 26 / 1973 de Ley Sobre Impuesto a la Renta
- Artículo 3º del D.L N° 824, de ley Sobre Impuesto a la Renta.
- Artículo 10 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).
- Artículo. 19 del Código del Trabajo.
- Artículo. 20 del Código del Trabajo.
- Artículo 102 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior)
- <http://www.extranjeria.gob.cl/residencia-temporaria/tipos-de-residencia-temporaria/>
- Artículo 39 inciso 2º del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior)
- Artículo 38 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).

- Artículo 37 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).
- Artículo 39 incisos 1° y 2° del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).
- Artículo 40 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).
- Artículo 49 y siguientes del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).
- Artículo 52 del Reglamento de Extranjería (DS N° 597 / 1984, del Ministerio del Interior).
- Artículo 35 del Reglamento de Extranjería (D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984).
- Artículo 71, párrafo 2° de la Constitución Política de la República.
- Artículo 14 del Código Civil.
- Artículo 1° D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 9 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículos 10 y 9 inciso 3° D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículos 11, 35 a 40 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículos 15 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 26 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 5 inciso 2° D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 38 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.

- Artículo 38 incisos 1º y 2º D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 35 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 17 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 15 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 36 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 37 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 37 inciso final D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 39 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 35 inciso 2º D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 39 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- Artículo 40 D.S. N° 597 / 1984 del Ministerio del Interior, de fecha 24 de noviembre de 1984.
- D.L. N° 3.500 / 1980, de fecha 13 de noviembre de 1980.
- Artículos 19 y 20 del Código del Trabajo.
- Of. Ord. N° 6307 / 282, de la Dirección del Trabajo, de fecha 14 de noviembre de 1996.
- Of. Ord. N° 5848 / 386, de la Dirección del Trabajo, de fecha 26 de noviembre de 1998
- Ley N° 18.156, de fecha 25 de agosto de 1980.
- Artículo 1º de Ley N° 18.156.

- Of. Ord. N° 6307 / 282, N° 2) de la Dirección del Trabajo, de fecha 14 de noviembre de 1996, a propósito del personal técnico extranjero en relación al artículo 20 del DL 3.500.
 - Artículo 1, letra a) de la Ley N° 18.156; Of. Ord. N° 3.397 / 191, de la Dirección del Trabajo, de fecha 5 de julio de 1999.
 - Of. Ord. N° 30477 / 2011, de la Superintendencia de Pensiones, de fecha 21 de noviembre de 2011.
 - Of. Ord. N° 3.397 / 191, de la Dirección del Trabajo, de fecha 5 de julio de 1999.
 - Of. Ord. N° 30477 / 2011, de la Superintendencia de Pensiones, de fecha 21 de noviembre de 2011.
 - Artículo 5 de la Ley N° 16.744.
 - Of. Ord. N° 30477 / 2011, de la Superintendencia de Pensiones, de fecha 21 de noviembre de 2011.
 - Ord N° 1539 / 017, de fecha 28 de marzo de 2012 de la Dirección del Trabajo.
 - Ord N° 1539 / 017, de fecha 28 de marzo de 2012 de la Dirección del Trabajo.
 - Of. Ord. N° 2758 / 2002, de fecha 25 de julio de 2002, punto 4).
 - Artículo 1º letra a), de la Ley N° 18.156.
-
- Artículo 16 del DL 3500, de 1980.
 - Circular N° 54, del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 17 de diciembre de 1982.
 - Of. Ord. N° 2758 / 2002, del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 25 de julio de 2002, punto 2).
 - Of. Ord. N° 2758 / 2002, del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 25 de julio de 2002, punto 5).
 - Of. Ord. N° 2758 / 2002, del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 25 de julio de 2002, punto 1).
 - Artículo 42 N° 1 del D.L N° 824, de Ley Sobre Impuesto a la Renta.

- Of. Ord. N° 2758 / 2003.y Of. Ord. N° 104 / 2003, ambos del Servicio de Impuestos Internos.
- Artículos 17, 17 bis y 18 del DL N° 3500, sobre Sistema de Pensiones.
- Artículo 7 de la Ley N° 18.156.
- Artículo 18 del DL 3500
- Of. Ord. N° 723, punto III. 1, del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 11 de abril de 2011.
- Of. Ord. N° 723, punto III. 2, del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 11 de abril de 2011.
- Of. Ord. N° 723, punto III. 4, del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 11 de abril de 2011.
- La Ley N° 20.455 introdujo modificaciones al artículo 20 del D.L. N° 3.500 y el Legislador agregó un artículo 42 quater a la D.L N° 824 de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Circular N° 63 / 2010, del Servicio de Impuestos Internos, que establece las instrucciones para la aplicación de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.445.
- Legislatura N° 361, ingresada a la Cámara de Diputados por Mensaje presidencial, con fecha 4 de junio 2013, Boletín N° 8970-06, sobre migraciones.
- N° 3, párrafo 2º del Mensaje del Proyecto de Ley de Migración y Extranjería citado,
- N° 3, párrafo 3º y siguientes del Mensaje del Proyecto de Ley de Migración y Extranjería citado
- Artículos 19 del Código del Trabajo
- Art. 42 y siguientes del D.L N° 824, de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Art. 52 y siguientes del D.L N° 824, de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Circular N° 26 /73 del Servicio de Impuestos Internos.
- Artículo 53 del Código del Trabajo.
- Artículo 14 del Código Civil: La Ley es obligatoria para todos los habitantes de la República, incluso los extranjeros.

- Artículo 20 del Código Civil.
- Instructivo Código: SGC-SIAC-SC1, del Departamento de Extranjería y Migración, Versión: 2.0, de fecha: 12/04/2011, que reemplaza a la versión 1.0.
- Artículo 1545 del Código Civil.
- Artículo 37° inciso 2° del D.S N° 597 de 1984.
- Ordinario N° 1963 / 032, de fecha 12 de mayo de 2008, de la Dirección del Trabajo
- Artículo 41 inciso 2° del Código del Trabajo.
- Artículo 53 del Código del Trabajo y D.S. 597 de 1984, que fija el Reglamento de la Ley de Extranjería.
- Artículo 161 N° 1 del Código del Trabajo.
- Artículo 20 del Código Civil.
- Oficio N° 2.123 de 2001, Servicio de Impuestos Internos
- Artículo 17 N° 18 de la Ley de Impuesto a la Renta
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2664 de fecha 11 de agosto de 1998, en relación con el dictamen de fecha 12 de mayo de 1987, de la Comisión Automotriz de la Corporación de Fomento Fabril.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 130, de fecha 3 de octubre de 1977.
- D.L. N° 824 Ley Sobre Impuesto a la Renta (D.L N° 824 de Ley sobre Impuesto a la Renta), Artículo 31.
- D.L. N° 824 (D.L N° 824 de Ley sobre Impuesto a la Renta), Artículo 21 inciso 3°.-
- D.L. N° 825 Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios, Artículo 23°.-”.
- Artículo 174.- de la Ley 18.290 Sobre Ley de Tránsito.
- D.L. N° 824 (D.L N° 824 de Ley sobre Impuesto a la Renta), Artículo 21 inciso 3°.-.
- Artículo 17 N° 14 del D.L N° 824, de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Resolución Exenta N° 6582 / 1997, de fecha 26 de diciembre de 1997, que entró en vigencia el 1 de abril de 1998.

- Oficio N° 1280 / 2007, de fecha 18 de junio de 2007.
- Ley N° 18.717, de fecha 28 de mayo de 1988.
- Artículo 17 N° 14 del D.L N° 824, de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Circular N° 36 / 1988, b1), del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 36 / 1988, b5) del Servicio de Impuestos Internos.
- Artículo 17 N° 14 del D.L N° 824, de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Circular N° 36 / 1988, de fecha 30 de junio de 1988, Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 36 / 1988, letra B.6), Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 36 / 1988, letra C.2), Servicio de Impuestos Internos.
- Artículo 31 Inciso 1° del D.L N° 824, de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Circular N° 36 / 1988, letras C.1, C.2, C.3, C.4, C.5 y C.6, del Servicio de Impuestos Internos.
- Artículo emitido por la Dirección del Trabajo:
<http://www.dt.gob.cl/consultas/1613/w3-article-60216.html>
- Artículo 3 del D.L N° 824, de Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Oficio N° 910 / 1997, de fecha 28 de Abril de 1997, del Servicio de Impuestos Internos.
- Oficio N° 2999 / 99 del 28 de Julio de 1999, del Servicio de Impuestos Internos.
- Oficio N° 684 / 99 del 18 de Marzo de 1999, del Servicio de Impuestos Internos.