

La Tributación de los expatriados y los relocalizados en la Región

Mario Andrade-Perilla
Facilitador



Mayo de 2011

Agenda Marco

- Quienes son residentes y quienes no lo son para efectos fiscales.
- Residencia y nacionalidad: coincidencias y diferencias.
- Tributación de los no residentes y de los residentes
- Ingresos de fuente nacional y de fuente extranjera: Sobre que tributa un residente extranjero que lleva menos de 5 años (corto plazo).
- Ingresos de fuente nacional y de fuente extranjera: Sobre que tributa un residente extranjero que lleva más de 5 años (largo plazo).
- Compensaciones mixtas: pagos en el país de la residencia y pagos por fuera del país de la residencia – Shadow pay-roll.

Agenda Marco

- Quienes son residentes y quienes no lo son para efectos fiscales.
- Compensaciones con stock option – Vest , Grant – Exercise.
- Pactos sobre ingreso no salarial.
- Impuestos a las nóminas y contribuciones a la seguridad social.
- Tratados internacionales y efectos en el tratamiento tributario de los expatriados.
- Cual es el tratamiento de la imposición cuando el individuo trabaja en varios países.

Caso Práctico

Estimados amigos:

Después de 20 años de trabajo asiduos en España, adopté la nacionalidad española, y la compañía en donde trabajo, me ha asignado como responsable de América Latina y estoy pensado en trasladar mi residencia a uno de sus países. De hecho tengo libertad para definir el sitio en donde puedo ubicarme. Como ustedes lo pueden intuir, la definición de lugar de traslado va a depender los costos fiscales y de seguridad social.

Preguntas ¿?

1. Desde que momento soy residente en su país?
2. Si me conviene nacionalizarme en su país para obtener beneficios tributarios, si lo hubiere o si fuera negativo hacerlo.
3. Cuáles son los ingresos que debo declarar si me asignación es de corto plazo o de largo plazo? Solamente los ingresos obtenidos en su país o los ingresos derivados de otras actividades fuera de su país.
4. Puede mi compañía mantenerme en la nómina de mi país de origen y reconocermelo un pago, a tiempo que la compañía de destino, me incluye también en la nómina? De ser así, debo declarar y pagar impuesto sobre los salarios reconocidos en la nómina del país de origen?

Preguntas ¿?

5. Me compensaron con unas stock options por mi desempeño en el país de origen y en el país de destino. Como aplica la tributación en su país? Debo pagar por la totalidad del stock option o solo por una parte?
6. Hay impuestos a las nominas y aportes a la seguridad social?
7. Puedo pactar que una parte de mi compensación no esté sujeta a estas contribuciones?
8. Aun cuando estaré radicado en su país, el 40% de tiempo en el año estaré viajando y desarrollando trabajo en varios países de América Latina. En su país debo declarar el 100% de lo recibí o el 60%.

Preguntas ¿?

9. Por favor indicar si puedo tomar ventaja de algunos tratados internacionales de tributación y de seguridad social, que haya suscrito su país con otros países de América Latina

Tributación de Expatriados

En México

Caso Práctico

Edgar Manuel Anaya

Mayo de 2011

¿Desde qué momento el señor X es residente en México?

Condiciones del Caso:

Español muda su residencia a México para trabajar en la subsidiaria Mexicana.

Por lo tanto, dos cuestiones habrá que analizar antes de responder, primeramente lo que establece la ley doméstica y segundo si esto cambia por la aplicación del Convenio de Doble Imposición (CDI) que tienen celebrado entre México y el Reino de España.



¿Desde qué momento el señor X es residente en México?

Legislación Mexicana:

La ley establece que se considera como residente en México a las personas físicas que establezcan su casa habitación en territorio mexicano.

En caso de que el señor X tuviera otra casa habitación en un país distinto de México (España), se le considerará residente cuando su centro de intereses vitales se encuentre en México.

Casa Habitación - debe entenderse como el lugar en el que una persona establece su domicilio con el propósito de radicar en él. Puede ser un hotel? – Se considera que si, en caso de que ahí vaya radicar con cierta permanencia.



¿Desde qué momento el señor X es residente en México?

Se considera que dicho centro de intereses vitales se encuentra en México cuando:

1. Más del 50% de los ingresos totales que obtenga esta persona tengan fuente de riqueza en México; o
2. Cuando en el país se encuentre el centro principal de sus actividades profesionales.

Por lo tanto, conforme a Ley Mexicana, el señor X sería residente en México desde el momento en que establezca su casa habitación en territorio mexicano. Y no importaría si tuviera otra casa habitación, ya que recibe la mayoría de sus ingresos de la subsidiaria Mexicana.



¿Desde qué momento el señor X es residente en México?

CDI México – Reino de España.

México tiene actualmente en vigor 44 tratados para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta con países de distintas regiones del mundo, uno con España

Siendo México parte de la OCDE, sus convenios en esta materia siguen el Convenio Modelo, conforme al cual el criterio de residencia es el factor de vinculación de mayor relevancia. Lo anterior, es confirmado por el hecho de que el Convenio sólo sea aplicable a las personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes. Lo anterior se confirma en el caso del Convenio con España.



¿Desde qué momento el señor X es residente en México?

Cuando ... una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, será residente del país donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

- b) si no puede determinarse el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;



¿Desde qué momento el señor X es residente en México?

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

d) si no fuera nacional de ninguno de los Estados Contratantes, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Considerando el caso, el Sr. X será residente en México, dado que en él establecerá su casa habitación. Si esto no fuera suficiente, su salario lo cubrirá la subsidiaria mexicana y aún en el extremo caso de que el 50% de su salario se pague desde España, el 60% del año estará en México, esto es ahí vivirá habitualmente.



¿Es conveniente para el señor X adoptar la nacionalidad mexicana?

La nacionalidad no es factor de vinculación de impuesto alguno en México, por lo que el adoptar o no la nacionalidad mexicana no derivaría en perjuicio o beneficio en materia tributaria para el señor X.

El principal factor de vinculación es la residencia, por lo que independientemente de su nacionalidad o el tiempo de estancia en México, si el señor X cumple con los supuestos descritos en la lámina anterior respecto a considerarse residente, será sujeto de impuesto sobre la renta en México.

Igualmente ya que vivirá en México habitualmente no es necesario que adopte la nacionalidad mexicana para calificar conforme al CDI como residente en México.



¿Cómo funciona la tributación para los residentes en México?

Los residentes en México están obligados al pago del impuesto sobre la renta respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

Así las cosas, en caso de que el señor X fuera residente en México, ninguno de los siguientes supuestos harían diferencia respecto al tratamiento fiscal que le sería aplicable:

- Que su permanencia en México sea a corto o largo plazo;
- Que sus ingresos se obtengan dentro y/o fuera del país; y/o
- Que sus ingresos se obtengan totalmente del extranjero



¿Cómo funciona la tributación para los residentes en México?

Por lo anterior, a pesar de que el señor X se encuentre fuera del país el 40% del tiempo, sus ingresos se verán gravados al 100% en México.

Las personas físicas en México calculan y enteran el impuesto sobre la renta de manera cedular; por lo que dependiendo del tipo de ingreso, se determina la tasa aplicable para la determinación del impuesto, pudiendo ir del 1.92% hasta el 30%; así como las deducciones aplicables.



Impuesto sobre la renta a residentes en México con ingresos por sueldos y salarios

Para efectos de la Ley del impuesto sobre la Renta (LISR) se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (10%) y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral; independientemente de que estos ingresos tengan o no su origen en México.



¿Tratamiento fiscal para ingresos por stock options?

Además de los ingresos anteriores, existen otros ingresos que son asimilables a salarios para efectos del impuesto sobre la renta, tales como los obtenidos por **ejercer la opción** otorgada por el empleador, para adquirir, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al del mercado que tengan dichas acciones al momento del ejercicio de la opción.



¿Tratamiento fiscal para ingresos por stock options?

La imposición por los ingresos en concepto de stock options sigue todas las reglas de los ingresos por sueldos y salarios, y son gravados independientemente de que provengan de México o el extranjero o se refieren a sociedades mexicanas o extranjeras. Lo anterior es así ya que para efectos del tratamiento aquí referido basta que sean percibidas por una relación laboral.

El impuesto gravable consiste en la diferencia que exista entre el valor del mercado que tengan las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento que el contribuyente ejerza la misma y el precio establecido al otorgarse la opción.



Convenio México - España

Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado.

Comentarios 12.1 Los stock options constituye una remuneración por la realización de un trabajo en un Estado incluso si el impuesto se causa en un tiempo posterior cuando el empleado ya trabaja en otro Estado.

12.2 Será el artículo 15 y no el 13 el que aplique hasta que la opción se haya ejercido, vendido o transferido.

Por lo tanto, habrá que determinar en relación con que relación laboral se otorgó este stock option y como opera el mismo.



Determinación del impuesto por sueldos y salarios (incluidas stock options)

En lo que se refiere al cálculo del impuesto respectivo, se aplica la tarifa que corresponda a la totalidad de los ingresos obtenidos por concepto de sueldos y salarios en un mes de calendario, dependiendo del monto del ingreso.

Las tarifas aplicables en materia de ingresos por sueldos y salarios van del 1.92% al 30%, correspondiendo a salarios superiores a los Mx\$32,736.84 mensuales (aprox. USD\$2,728.00) la tasa del 30%



Tratamiento fiscal conforme al CDI

Como el Sr. X ya es residente Mexicano, podría invocar los beneficios del CDI entre México y España por el gravamen que pretenda imponer España sobre la porción del sueldo que perciba en España y los stock options?

“Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado.”



Impuesto sobre nóminas

En México, el impuesto sobre nóminas es un impuesto de carácter local, es decir, cada una de las entidades integrantes de la República Mexicana establece la forma en que se causa este impuesto.

En el caso de la Ciudad de México, están obligadas al pago de este impuesto, todas aquellas personas que realicen erogaciones por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, que comprende sueldos y salarios, premios primas, bonos, compensaciones y gratificaciones entre otros.

Sin embargo, es necesario considerar que éste es un impuesto a pagarse por el patrón que en nada reduce o afecta el sueldo del señor X.



El Sistema de Seguridad Social en México

En México, la seguridad social es una garantía constitucional, por esto, todas relaciones laborales que se establezcan en territorio nacional deberán atender a la seguridad social de los trabajadores.

Existen disposiciones específicas dependiendo e si el patrón es un particular o se trata del Estado. Pero de manera general, puede decirse que los patrones están obligados a inscribir a sus trabajadores al sistema de seguridad social correspondiente (IMSS o ISSSTE), y a pagar cuotas obrero patronales.



El Sistema de Seguridad Social en México

Cada trabajador tiene una cuenta individual conformada por aportaciones que realiza el trabajador, el Estado y el Patrón conforme a ciertos porcentajes establecidos en ley respecto del salario de cotización del trabajador, y que sirven para cubrir entre otros los siguientes conceptos:

- (i) Subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez,
- (ii) Subcuenta de aportaciones voluntarias y
- (iii) Subcuenta de vivienda.



Tratados internacionales en materia de Seguridad Social

México aprobó el *Convenio Internacional del Trabajo No. 118 relativo a la Igualdad de Trato de Nacionales y Extranjeros en materia de Seguridad Social (Convenio 118)*; mismo que entró en vigor de manera internacional el 25 de abril de 1964 y para México el 6 de enero de 1979.

Además México ha celebrado un Convenios con España en lo que a esta materia se refiere

Por El *Convenio de Seguridad Social celebrado entre México y España*, si una persona residente en otro país (i.e. España) es enviada no por más de dos años a otro país (i.e. México), quedará sometido a la legislación del país de donde es enviado. Este periodo de dos años puede ser prorrogado por otro tiempo igual, siempre y cuando sea autorizado por la autoridad competente del país donde trabaje.



Tratados internacionales en materia de Seguridad Social

Esto no le impide someterse al régimen del nuevo país, pero tampoco le obliga a hacerlo. Transcurridos los dos años (o cuatro de ser procedente), en el caso de México deberá someterse al régimen obligatorio y computará con los años que estuvo en el régimen de España.

Este Convenio se aplica en México a los regímenes obligatorio y voluntario contemplados en la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos en lo que se refiere a: pensiones derivadas de los seguros de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte. Mientras que en España aplica al Régimen General y a los Regímenes Especiales del Sistema de la Seguridad Social relativos a las prestaciones de carácter contributivo, en lo que se refiere a pensiones derivadas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, y pensiones de invalidez, vejez, muerte y supervivencia.



Tributación de Expatriados

En Bolivia

Caso Práctico

Marcos Simon Villarroel

Bufete Simon

Santa Cruz de la Sierra – Bolivia

Mayo de 2011

Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado

- Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado tiene como objeto entre otros, gravar las rentas de las personas naturales provenientes de la inversión de capitales, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.
- Alícuota 13%
- Compensable con el Impuesto al Valor Agregado, Los contribuyentes podrán imputar como pago a cuenta -en la forma y condiciones que establezca la reglamentación- la tasa que corresponda sobre el total de sus compras de bienes y servicios, contratos de obra o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza.
- Los ingresos se imputarán por lo percibido.



Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado

- En general, son ingresos de fuente boliviana aquellos que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir ingresos, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.



¿Desde qué momento es residente en Bolivia?

- En la legislación tributaria boliviana no existe el concepto de residencia.
- Dado que la legislación tributaria boliviana aplica el Principio de la Fuente, el concepto de residencia carece de utilidad práctica.
- El Código Tributario Boliviano (norma tributaria adjetiva) establece el concepto de domicilio tributario.
- Su inserción en la legislación boliviana ayudaría a la mejor aplicación de los CDI's.



¿Conviene que el señor NN se nacionalice en Bolivia para obtener beneficios tributarios?

NO TIENE INCIDENCIA, por que:

- **Ley 843 - Art. 20:**

Están sujetos al impuesto la totalidad de los ingresos de fuente boliviana cualquiera fuere el domicilio o residencia de los sujetos de este impuesto, que fueran titulares de los mismos.



¿Cuáles son los ingresos que debe declarar el señor NN si su asignación es de corto plazo o de largo plazo?

- Solamente los ingresos de actividades realizadas en el territorio boliviano.
- Todos los ingresos obtenidos fuera del territorio boliviano, no están alcanzados. Manifestación expresa del “Exception Method”
- Ambos casos el Principio de la Fuente es ortodoxamente aplicado.



¿Puede el señor NN mantenerse en la nómina de la compañía de su país de origen e incluirse en la nómina boliviana?

- Sí, es posible.
- El Bolivia aplica el Principio de Fuente, razón por la cual el señor NN solo deberá tributar por la remuneración pactada en el contrato laboral boliviano.
- Es normal y se da con frecuencia, se podrían presentar problemas sobre que renta se debe tributar.



¿Cómo tributa la compensación de stock options que reciba el señor NN por su desempeño en el país de origen y en Bolivia?

De acuerdo con la legislación boliviana toda remuneración incluida en el Contrato Laboral esta sujeta al pago del el Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.

– Ley 843, Art. 19, Constituyen ingresos, cualquiera fuere su de denominación o forma de pago:

d): Los sueldos, salarios, jornales, sobre-sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, **premios, bonos de cualquier clase o denominación**, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación **y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria**, suplementaria o a destajo;



¿Cómo tributa la compensación de stock options que reciba el señor NN por su desempeño en el país de origen y en Bolivia?

- El señor NN deberá tributar en Bolivia por la totalidad de la remuneración pactada en el Contrato Laboral suscrito con la sociedad boliviana.
- Tributación del Stock Option como remuneración laboral.
- Tributación de los dividendos del Stock Option.



¿Hay impuestos a las nóminas y aportes a la seguridad social?

- No existen Impuestos a las Nóminas.
- Aportes a la Seguridad Social de Corto Plazo y Aportes a la Seguridad Social de Largo Plazo.



¿Puede el señor NN pactar que una parte de su compensación no esté sujeta a estas contribuciones?

- No se puede.

Ley 843, Art. 19, Constituyen ingresos, cualquiera fuere su de denominación o forma de pago:

d): Los sueldos, salarios, jornales, sobre-sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo;



El señor NN viajará y trabajará en varios países de América Latina ¿Cuánto tiempo debe declarar en Bolivia?

- En aplicación al Principio de la Fuente el señor NN deberá tributar en Bolivia por la totalidad de su salario pactado en el Contrato de Trabajo suscrito con la sociedad boliviana.



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Bolivia?

- Bolivia ha suscrito el año 1997 (firmado el 30/06/97) el Convenio para evitar el doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, con el Reino de España.

Art. 15.- Servicios personales dependientes.-

Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en este último Estado.



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Bolivia?

Convenio para evitar la Doble Tributación Bolivia – Argentina (16 de enero de 1977). **Gobierno de Facto.**

Artículo 13º Rentas Provenientes de Prestación de Servicios Personales.

Las remuneraciones, **honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados,** profesionales, técnicos o por servicios personales en general, **solo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados,** con excepción de los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

c) Los miembros de Directorios, Consejos u Órganos Directivos, por actividades que efectuaren como tales, en uno de los Estados Contratantes para empresas domiciliadas en el otro Estado Contratante, que sólo serán gravables en este último Estado.

Nueva constitución Política del Estado, revisión de los Tratados vigentes.



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Bolivia?

- Bolivia es miembro pleno de la Comunidad Andina.
- Decisión 578 (4 de mayo de 2004) Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Bolivia?

Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales

Las remuneraciones, **honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados**, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, **sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados**, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Bolivia?

CONVENIOS INTERNACIONALES SOBRE SEGURIDAD SOCIAL

La Ley de Pensiones, Ley No. 065, establece que están obligados a realizar contribuciones al Sistema Integral de Pensiones entre otros, las personas extranjeras que tengan relación de dependencia laboral en Bolivia.



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Bolivia?

De igual manera la mencionada norma establece que el Asegurado extranjero que ha realizado Aportes al Sistema Integral de Pensiones, podrá acceder a la transferencia del Saldo Acumulado en su Cuenta Personal Previsional a la entidad gestora del país de origen u otro que el Asegurado indique, **cuando se cumpla conjuntamente lo siguiente:**

- a) El Asegurado haya finalizado su relación de dependencia laboral en Bolivia.
- b) El Asegurado no haya accedido a pensión o pago en el Sistema Integral de Pensiones.
- c) El Asegurado deje definitivamente el país.
- d) **Exista un convenio bilateral o multilateral para este efecto con el país de destino de la transferencia y homologado por el Estado Plurinacional de Bolivia.**



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Bolivia?

Convenio de Seguridad Social con la República Oriental del Uruguay

Convenio Multilateral Iberoamericano de Seguridad Social con el Reino de España, lo que permitirá la suma de los periodos de cotización laboral en ambos países.

Aun no está ratificado por la Asamblea Legislativa Plurinacional (Congreso), requisito constitucional exigido para entrar en vigencia.



Tributación de Expatriados

En Chile

Caso Práctico

Felipe Yáñez
Allende Bascuñán Abogados
Santiago de Chile

Mayo de 2011

¿Desde qué momento es residente en Chile?

La ley tributaria chilena distingue entre personas naturales domiciliadas o residentes en Chile y aquellas que carecen de ambos atributos.

Domicilio y residencia son prácticamente idénticos para efectos tributarios.

Se adquiere la residencia en Chile después de permanecer más de 6 meses dentro de un año calendario o dentro de dos años consecutivos

Según la administración tributaria chilena (SII), el plazo de 6 meses se cuenta ininterrumpidamente.

Existe un fallo de la Corte Suprema que sostiene lo contrario.

Por otra parte, para constituir domicilio en Chile, se requiere residir físicamente en el país y tener el ánimo real o presunto de permanecer en Chile. Esta última circunstancia puede probarse, por ejemplo, con la suscripción de un contrato de trabajo con una empresa situada en Chile.

El domicilio puede adquirirse –según el SII- desde el primer día que se arriba al país.



¿Conviene que el señor NN se nacionalice en Chile para obtener beneficios tributarios?

- No. Sin perjuicio que el trámite es bastante largo en el tiempo, la condición de “nacional chileno” no otorga ningún beneficio tributario relevante.
- En general, el tratamiento aplicable a un nacional chileno y a un extranjero residente en Chile (después del tercer año de residencia) son idénticos.



¿Cuáles son los ingresos que debe declarar el señor NN si su asignación es de corto plazo o de largo plazo?

- Si la asignación es de corto plazo (inferior a 3 años), de acuerdo al derecho interno, el señor NN sólo tributará en Chile por sus rentas de fuente chilena (v.gr. rentas provenientes de actividades desarrolladas en Chile o de bienes situados en el territorio nacional).
- Por ende, sólo declarará las rentas asociadas al trabajo desarrollado en Chile.
- A mayor abundamiento, para efectos del Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Chile y España “CDT” (artículo 4.1) el señor NN no se considerará como residente en Chile.



¿Cuáles son los ingresos que debe declarar el señor NN si su asignación es de corto plazo o de largo plazo?

- Si la asignación es de largo plazo (más de 3 años), el señor NN tributará en Chile, de acuerdo al derecho interno, por sus rentas de fuente mundial (fuente chilena + fuente extranjera) con posterioridad al tercer año de residencia.
- EFECTOS CONVENIO: Si el señor NN también es considerado residente de España, para efectos tributarios, dicha situación de “doble residencia” deberá resolverse de acuerdo a las reglas de desempate del artículo 4.2 del CDT Chile-España.
- Si conforme a dichas reglas, España tuviera mejor derecho que a Chile para considerar al señor NN como residente, Chile continuará gravando sólo las rentas del trabajo de fuente chilena.



¿Cuáles son los ingresos que debe declarar el señor NN si su asignación es de corto plazo o de largo plazo?

- PROBLEMA: ¿qué sucede con los ingresos del señor NN cuya fuente esté en un tercer Estado (por ejemplo, dividendo pagado desde Brasil)?
- ¿puede el señor NN invocar en este caso la limitación del CDT Chile España?
- No hay norma expresa en Chile que resuelva este punto
- Sin embargo, los Comentarios al Modelo OCDE proponen una solución:
 - Si el tercer Estado posee CDT con Chile (por ej. Brasil), Chile no podría gravar las rentas de fuente extranjera, pues el señor NN no tendría la calidad de residente en Chile para efectos de dicho CDT (Comentario al artículo 4.1. Modelo OCDE)
 - Si el tercer Estado no posee CDT con Chile (por ej. Alemania), Chile tampoco podría gravar las rentas de fuente extranjera, por aplicación del art.21 CDT Chile-España (Comentario al art. 20.1 Modelo OCDE)



¿Puede el señor NN mantenerse en la nómina de la compañía de su país de origen e incluirse en la nómina chilena?

- Sí, es perfectamente posible.
- Sin embargo, para determinar si los pagos hechos en el extranjero quedan o no gravados en Chile, habrá que determinar si la fuente de los mismos es el trabajo desarrollado en Chile o en el extranjero.
- Sólo los pagos por trabajo desarrollado en Chile quedarán afectos a impuesto en Chile (3 años-CDT).
- En la práctica, el SII no tendrá conocimiento de estos pagos, salvo que el propio trabajador los declare. Pero hecha la declaración, puede ser difícil probar que la renta tiene origen extranjero.



¿Cómo tributa la compensación de stock options que reciba el señor NN por su desempeño en el país de origen y en Chile?

- Chile no contempla un tratamiento tributario especial para los planes de *stock option*, sino que les da el tratamiento de simples ganancias de capital.
- Si el beneficio consiste en la entrega de *stock options* sobre acciones de una sociedad extranjera, esta compensación no tiene efectos tributarios en Chile, mientras no se vendan las acciones adquiridas en virtud de la opción.



¿Cómo tributa la compensación de stock options que reciba el señor NN por su desempeño en el país de origen y en Chile?

- Cuando las acciones se vendan, la ganancia de capital que se produzca no quedará gravada en Chile, si la ganancia se obtiene dentro de los primeros tres años de residencia en Chile.
- Si la venta tiene lugar después del tercer año de residencia, la ganancia de capital podrá quedar gravada en Chile, si el señor NN es considerado residente de Chile, de acuerdo al CDT Chile-España. En ese caso, Chile podrá exigir el pago de impuestos sobre la ganancia de capital con un tope de 16% (art. 13.4 CDT Chile-España).
- Si el señor NN es considerado residente de España, Chile no tendrá derecho a gravar dicha ganancia (art.13.5 CDT Chile-España).



¿Hay impuestos a las nóminas y aportes a la seguridad social?

- Sí, el impuesto sobre las remuneraciones se denomina “Impuesto único de Segunda Categoría” y opera sobre una base progresiva, que va de 5% a 40%, según una tabla que se reajusta mensualmente (ver lámina siguiente)
- Dicho impuesto se aplica sobre una base neta, previa deducción de los aportes obligatorios a la seguridad social que son de cargo del trabajador.



¿Hay impuestos a las nóminas y aportes a la seguridad social?

- Dichos aportes obligatorios son los siguientes:
 - Ahorro previsional (aprox. 13% sobre remuneración real o máxima imponible de 66 UF*)
 - Salud (7% remuneración sobre remuneración real o máxima imponible de 66 UF*)
 - Seguro de cesantía (0,6% sobre remuneración máxima de 99 UF*)También pueden deducirse de la base algunos aportes voluntarios en ahorro previsional (Cotizaciones voluntarias, APV)



¿Puede el señor NN pactar que una parte de su compensación no esté sujeta a estas contribuciones?

- Sí, el señor NN podría liberarse casi totalmente de efectuar pagos de seguridad social en Chile, si cumple dos requisitos:
 - Demostrar que posee la calidad de “técnico extranjero”;
 - Que mantiene afiliación en España a un sistema que cubre las contingencias de salud, invalidez, vejez y muerteEn este caso, sólo tendría que pagar en Chile la cotización por seguro de cesantía.
Asimismo, los pagos que se hagan en España son deducibles de la base del impuesto personal del trabajador hasta por un monto equivalente al máximo imponible.



El señor NN viajará y trabajará en varios países de América Latina ¿Cuánto tiempo debe declarar en Chile?

- *Aún cuando el señor NN estará radicado en Chile, el 40% de tiempo en el año estará viajando y desarrollando trabajo en varios países de América Latina.*
- En ese caso, como se explicó anteriormente, sólo tendría que declarar las rentas correspondientes al tiempo que esté en Chile.
- PROBLEMA: esta diferenciación de tiempos puede generar problemas de aprovechamiento del costo-trabajador a la empresa empleadora en Chile



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Chile?

- *Chile posee la más vasta red de CDT de la región (29), después de Brasil, prácticamente con todos los países de la región (toda Sudamérica, excepto Panamá, Uruguay y Venezuela).*
- *Los CDT permiten evitar doble tributación o doble residencia, si el resto de los países donde trabaja el señor NN tienen CDT con Chile.*
- *PROBLEMA: Señor NN no podría aprovechar CDTs de Chile durante 3 primeros años. Tampoco después de ese plazo, si es residente en España de acuerdo al CDT Chile-España.*
- *SOLUCIÓN: ¿ser residente en Chile y no de España?*



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Chile?

- *Asimismo, Chile posee una extensa red de Convenios de Seguridad Social (24), incluyendo varios países de la región (Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, Paraguay*, Perú, Uruguay y Venezuela*). Todos permiten reconocer años de cotización en Chile para efectos de cumplir con requisitos de jubilación en país de origen. El Convenio con Perú incluso permite el traslado de fondos previsionales durante la vida laboral.*
 - *Chile posee Convenio vigente con España (1998)*
 - *Está pendiente de aprobación Convenio Iberoamericano*
- *= pendientes de aprobación*



Tributación de Expatriados

En Uruguay

Caso Práctico

Gabriel Cáceres
Montevideo - Uruguay

Mayo de 2011

¿Desde qué momento es residente en Uruguay?

Se adquiere la residencia fiscal en Uruguay, siempre que se verifique alguno de los siguientes hechos:

- Pasar más de 183 días en el año civil, computándose en dicho plazo las ausencias esporádicas.
- Que radique en territorio uruguayo el núcleo principal o la base sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.
- Se presume que el contribuyente tiene su centro de intereses vitales en Uruguay, cuando residen habitualmente el cónyuge y sus hijos menores que dependan de aquél.



¿Conviene que el señor NN obtenga la nacionalidad en Uruguay para obtener beneficios tributarios?

- No, por el hecho de ser nacional uruguayo no se obtiene ninguno beneficio fiscal.
- El tratamiento tributario para los nacionales uruguayos y los residentes fiscales uruguayos de nacionalidad extranjera es igual, salvo en dos casos:
 - Que el extranjero realice actividades en representación de otro Estado en el Uruguay, o
 - Que el extranjero preste servicios en relación de dependencia a una sociedad usuaria de Zona Franca y previamente se haya optado por mantener el régimen de seguridad social de su país de origen.



¿Cuáles son los ingresos que debe declarar el señor NN si su asignación es de corto plazo o de largo plazo?

- No existen en la legislación uruguaya en la materia diferenciación alguna en como ha de computarse los ingresos del Señor NN acorde la duración de su asignación.
- La diferenciación será si verifica la condición para ser residente o no residente fiscal acorde la ley uruguaya lo establece:
 - Si es residente fiscal y presta servicios a una empresa uruguaya, estarán gravados todos sus ingresos provenientes por la realización de dicha actividad o que tengan nexo causal en ella, sin importar si se originan en territorio uruguayo o fuera de él, salvo el caso que sea con España.
 - Si no se es residente fiscal, solamente estarán alcanzados los ingresos que sean de fuente uruguaya.



¿Cuáles son los ingresos que debe declarar el señor NN si su asignación es de corto plazo o de largo plazo?

- La legislación uruguaya no distingue entre situaciones de corto y largo plazo.
- CASO CON PAIS CON CDI: Se plantean dos situaciones:
 - Es residente fiscal uruguayo, quedan comprendidos todos los ingresos de fuente uruguaya.
 - Es residente fiscal español, en este caso la potestad por aplicación del art. 14 del CDI la tiene Uruguay, salvo que se verifiquen alguna de las circunstancias citadas en el párrafo 2° de dicho artículo.
- PROBLEMA: esta limitación no se aplica en Uruguay respecto de otros ingresos cuya fuente esté en un tercer Estado (por ejemplo, dividendo pagado desde Brasil), aquí es de aplicación la regla general del IRPF.



¿Puede el señor NN mantenerse en la nómina de la compañía de su país de origen e incluirse en la nómina uruguaya?

- Sí, es perfectamente posible.
- Sin embargo, para determinar si los pagos hechos en el extranjero quedan o no gravados en Uruguay, habrá que determinar si el origen de los mismos es el trabajo desarrollado en Uruguay o en el extranjero.
- Sólo los pagos por trabajo desarrollado en Uruguay o que tengan como nexo causal a éste, quedarán comprendidos en el Impuesto a la Renta, salvo que provengan de España, ya que por aplicación del CDI quedan excluidos.
- En la práctica, la DGI podría no tener conocimiento de estos pagos, salvo que el propio trabajador los declare. Pero hecha la declaración, deberá pagar por ello en Uruguay, así se podrán dar casos de doble imposición salvo el caso que exista un CDI celebrado con el otro país, puesto que no existe crédito por el impuesto pagado en el otro país por las rentas de trabajo.



¿Cómo tributa la compensación de stock options que reciba el señor NN por su desempeño en el país de origen y en Uruguay?

- **REGLA GENERAL:**

- Uruguay no contempla un tratamiento tributario especial para los planes de *stock option*, sino que les da el tratamiento de renta de trabajo, si ellas tienen origen una relación laboral.
- Si el beneficio consiste en la entrega de *stock options*, esta compensación no tiene efectos tributarios en Uruguay, mientras no se vendan las acciones adquiridas en virtud de la opción.
- Cuando las acciones se vendan, la ganancia que se produzca quedará gravada en Uruguay, si el beneficiario reviste la condición de residente fiscal, al momento en que se realice la operación.

- **CDI con España:**

- Si la persona es residente fiscal uruguayo, es una renta de trabajo y su monto imponible se determinará como la diferencia entre el valor de mercado del título y el valor establecido por la opción.



¿Hay impuestos a las nóminas y aportes a la seguridad social?

- Sí, el impuesto sobre las remuneraciones se denomina “Impuesto a la Renta de las Personas Físicas” y opera sobre una base progresiva, que va de 10% a 25%, según una tabla que se reajusta anualmente
- Dicho impuesto se aplica sobre una base neta, previa deducción de los aportes obligatorios a la seguridad social que son de cargo del trabajador y algunos otros gastos de estimación ficta (gastos en salud para hijos menores, % de arrendamiento de inmuebles).



¿Hay impuestos a las nóminas y aportes a la seguridad social?

- Los aportes a la seguridad social son mensuales y son de la especie de contribuciones:
 - Aporte personal (15% sobre remuneración nominal con un máximo de 15% s/\$74.128 equivalente en USD 3.706)
 - Sistema nacional integrado de salud (4,5% o 6% dependiendo si tiene hijos menores a cargo, se aplica sobre el total de la remuneración nominal)
 - Fondo de reconversión laboral (0,125% sobre la remuneración laboral).
 - La empresa deberá pagar en todo concepto el 12,625% adicional sobre la remuneración nominal.



¿Puede el señor NN pactar que una parte de su compensación no esté sujeta a estas contribuciones?

- Sí, el señor NN podría liberarse totalmente de efectuar pagos de seguridad social en Uruguay, solamente si viene en condición de traslado temporario en el marco de un convenio de seguridad social celebrado por Uruguay, y continúe haciendo los respectivos aportes en su país de origen. En el caso planteado correspondería, ya que Uruguay y España tienen suscrito un convenio de esta índole.
- Puede acordar que determinadas partidas no sean consideradas como remuneración (por ejemplo viáticos) y bajar de esta manera su base imponible para la seguridad social.



El señor NN viajará y trabajará en varios países de América Latina ¿Cuánto tiempo debe declarar en Uruguay?

- *Aún cuando el señor NN estará radicado en Uruguay, el 40% de tiempo en el año estará viajando y desarrollando trabajo en varios países de América Latina.*
- *En ese caso, lo relevante es saber si NN cumple o no las condiciones para ser residente en Uruguay y si aún en el caso que esté viajando los servicios se prestan a una empresa uruguaya.*
 - *En caso que sea afirmativa ambas cuestiones, igual deberá pagar impuestos en Uruguay por su actividad.*
 - *En caso de que sea residente pero preste servicios para empresas que no sean uruguayas en el exterior, solo pagará impuestos por los servicios prestados a empresas uruguayas.*
 - *En caso de que no sea residente, solo pagará impuestos por los ingresos de fuente uruguaya.*



¿Puede el señor NN tomar ventaja de algún tratado tributario o de seguridad social suscrito por Uruguay?

- *Uruguay posee una incipiente red de CDI (8 aprox.), de Latinoamérica solamente con México y España.*
- *Asimismo, Uruguay posee una extensa red de Convenios de Seguridad Social (14), incluyendo varios países de la región (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Paraguay, Venezuela). Todos permiten reconocer años de cotización en Uruguay para efectos de cumplir con requisitos de jubilación en país de origen.*
- *Se aprobó por la Ley N° 18.560 de 11/09/09, el Convenio Multilateral Iberoamericano de Seguridad Social.*



COMPARACION

TODOS LOS PAISES

CASO PRÁCTICO

Mario Andrade-Perilla
Facilitador



MAYO DE 2011

BOGOTÁ, COLOMBIA, MAYO 2011

III ENCUENTRO REGIONAL
LATINOAMERICANO - IFA

CIFRAS COMPARATIVAS

| Detalle | México | Bolivia | Chile | Uruguay |
|--------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Compensacion Anual Bruta | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 |
| Impuesto sobre la renta | 255.900 | - | 369.758 | 233.400 |
| Aportes seguridad social | 131.863 | 294.200 | 7.060 | 176.406 |
| Total cargas fiscales | 387.763 | 294.200 | 376.818 | 409.806 |
| Compensación Anual Neta | 612.237 | 705.800 | 623.182 | 590.194 |

CUADRO COMPARATIVO

