

Tratados fiscales y el impacto de la crisis del Covid-19

Análisis del secretariado de la OCDE



La pandemia por el coronavirus (Covid-19) ha obligado a los gobiernos de varios países a adoptar medidas extraordinarias, lo que dio lugar a diversos problemas de índole fiscal, particularmente, cuando hay elementos transfronterizos en la ecuación, pues impactan los derechos que los Estados tienen para gravar conforme a los tratados fiscales para evitar la doble tributación

INTRODUCCIÓN

La pandemia por el Covid-19 ha obligado a los gobiernos de varios países a adoptar medidas extraordinarias, tales como la imposición de restricciones para realizar viajes y la implementación de estrictos protocolos de cuarentena. Como resultado de esas restricciones, muchos trabajadores transfronterizos se encuentran imposibilitados para desarrollar sus actividades laborales de manera presencial en el país en el que laboraban antes de enfrentar la crisis, viéndose obligados a permanecer en casa y trabajar de forma remota. Otras personas han quedado varadas en un país distinto al de su residencia. Aunado a lo anterior, actividades productivas, como obras o proyectos de construcción, han sido interrumpidas con motivo de la contingencia sanitaria.

Esta situación de crisis está dando lugar a diversos problemas de índole fiscal, particularmente, cuando hay elementos transfronterizos en la ecuación, pues impactan los derechos que los Estados tienen para gravar conforme a los tratados fiscales para evitar la doble tributación.



Lic. Karla Paola Flores
Pérez, Asociada de
Natera Consultores



Es en este contexto que el pasado 3 de abril, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publicó en su página de Internet el documento titulado *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*.¹ El mismo se divide en cuatro apartados que buscan atender las preocupaciones de los países derivadas de la pandemia del Covid-19, específicamente, aquellas relacionadas con: **(i)** la posible creación de establecimientos permanentes; **(ii)** la condición de residencia de las personas morales con motivo de un posible cambio en el lugar de su sede de dirección efectiva; **(iii)** la situación de trabajadores transfronterizos, y **(iv)** el posible cambio en la condición de residencia de personas físicas.

Por tanto, esta colaboración tiene por objeto presentar las conclusiones alcanzadas por la OCDE en torno a estos temas en el documento publicado el 3 de abril de 2020.

PREOCUPACIONES RELACIONADAS CON LA CREACIÓN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Con motivo de la crisis por el Covid-19, los empleados de algunas empresas tuvieron que desplazarse a países distintos de aquel en el que laboran regularmente, viéndose en la necesidad de trabajar de forma remota desde otro país mientras dura la contingencia.

Según se desprende del documento publicado por la OCDE, preocupa el hecho de que el trabajo desarrollado de esta forma pudiera dar lugar a la creación de un establecimiento permanente para las empresas en los países donde sus empleados trabajan de forma remota. Asimismo, resulta cuestionable si los contratos concluidos por los agentes o empleados desde sus hogares (en representación de la empresa) suponen un cambio para determinar la existencia de un establecimiento permanente.

Por otra parte, la OCDE analiza si el periodo de interrupción de actividades de los proyectos u obras de construcción, mientras dura la crisis sanitaria, debe ser incluido para determinar la duración de la obra y, en consecuencia, para determinar si existe un establecimiento permanente.

Las conclusiones derivadas del análisis efectuado por el secretariado de la OCDE se presentan a continuación:

A. Oficina ubicada en el hogar del trabajador (home office)

Según apunta la OCDE, un EP² debe tener “cierto grado de permanencia” y estar “a disposición” de una empresa para que ese lugar se considere un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad.

Al respecto, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (el “Convenio Modelo”)³ señala que, a pesar de que una parte del negocio de una empresa pueda desarrollarse desde la oficina ubicada en la casa del trabajador (home office), no puede considerarse que ese lugar está a disposición de la empresa por el mero hecho de que está siendo utilizado de forma intermitente por una persona (v.gr., un empleado) que trabaja para la empresa. Además, para que el home office de un empleado pudiere ser considerado un EP de la empresa, tendría que ser utilizado de forma continua para el desarrollo de la actividad de la empresa, cuestión que no acontece toda vez que la empresa tendría que solicitar al empleado permiso para la utilizar ese lugar para desarrollar el negocio.

Durante la crisis Covid-19 una gran parte de las personas físicas trabajan de forma remota desde sus hogares como resultado de una directiva gubernamental, es decir, por causa de fuerza mayor y no por un requerimiento de la empresa. En consecuencia, la OCDE considera que el home office de

¹ Véase en: OECD, *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis*, https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis. Consultado el 27 de abril de 2020

² Establecimiento permanente

³ Específicamente el párrafo 18 del Comentario al Artículo 5 del Convenio Modelo

un empleado no debe dar lugar a la creación de un EP para la empresa, ya sea porque el desarrollo de la actividad en ese lugar carece del suficiente grado de permanencia o continuidad, o bien, porque la empresa no tiene acceso o control sobre el home office del empleado (excepto a través del propio empleado que la ocupa), adicionado al hecho de que la empresa proporciona una oficina que, en circunstancias normales, está a disposición del empleado.

B. EP a través de agentes dependientes

En el documento analizado, el Secretariado de la OCDE responde si las actividades de una persona que trabaja temporalmente desde casa para un empleador que no es residente del mismo Estado, podrían o no dar lugar a la existencia de un EP a través de la cláusula de agente dependiente.

De conformidad con el Convenio Modelo,⁴ las actividades de un agente dependiente –como un empleado– darán lugar a la creación de un EP de una empresa si el empleado ostenta y ejerce habitualmente poderes que lo facultan para concluir contratos en nombre de la empresa.⁵ En este contexto, resulta fundamental evaluar si el empleado desarrolla dichas actividades de manera “habitual”.

A juicio de la OCDE, es poco probable que la actividad de un empleado o agente se considere habitual si sólo está trabajando en su hogar durante un período corto de tiempo debido a causas de fuerza mayor o directivas gubernamentales que afectan extraordinariamente su rutina normal, tal como ocurre con motivo de la pandemia. Lo anterior es así, toda vez que el Convenio Modelo considera que existe un EP sólo cuando las actividades relevantes tienen cierto grado de permanencia y no son meramente temporales o transitorias.⁶ En términos del Convenio Modelo, para que se considere que una empresa tiene un EP en un Estado, el requisito de que un agente deba ejercer “habitualmente”

autoridad para concluir contratos implica que la presencia que mantiene esa empresa en un país debe ser más que meramente transitoria.⁷

C. EP de obras o proyectos de construcción

En términos generales, de conformidad con el Convenio Modelo una obra o proyecto de construcción constituye un EP si su duración excede de 12 meses.⁸

El Convenio Modelo señala que no se debe considerar que una obra deja de existir cuando se interrumpe temporalmente el trabajo como ocurre, por ejemplo, con motivo de escasez de materiales o dificultades laborales. Dicho en otras palabras, las interrupciones temporales se deben incluir para determinar la duración de la obra.

Con motivo de la crisis Covid-19 muchas actividades en obras o proyectos de construcción han sido temporalmente interrumpidas. Sin embargo, la OCDE considera que la duración de la interrupción de actividades debe ser incluida para determinar la vida de la obra y, en consecuencia, incidirá también para determinar si existe un EP.

D. Obligaciones de registro de un EP bajo la legislación doméstica

La OCDE reconoce que los umbrales de presencia previstos en las legislaciones domésticas de los Estados para quedar obligado a registrar un EP pueden ser inferiores a los requeridos bajo un tratado fiscal. Asimismo, reconoce que no todos los impuestos sobre la renta están cubiertos por los tratados fiscales internacionales, tal como ocurre en el caso de los impuestos estatales sobre la renta en Estados Unidos.

En este sentido, la OCDE conmina a las Administraciones Fiscales a proporcionar lineamientos a los contribuyentes sobre la aplicación de legislaciones

⁴ Concretamente, de conformidad con el párrafo 5 del Artículo 5 del Convenio Modelo

⁵ En la versión 2017 del Convenio Modelo, las actividades del empleado darán lugar a la creación de un establecimiento permanente de la empresa, si éste habitualmente concluye contratos o juega un papel principal en las negociaciones tendientes a su conclusión

⁶ En términos del párrafo 6 del Artículo 5 del Convenio Modelo

⁷ Según lo dispuesto en el párrafo 33.1 del Comentario al Artículo 5 de la versión 2014 del Convenio Modelo, y párrafo 98 del Comentario al Artículo 5 de la versión 2017

⁸ O de seis meses bajo el Modelo de las Naciones Unidas

domésticas en cuanto a requerimientos de umbrales, y otros lineamientos para minimizar o eliminar requisitos indebidos y onerosos de cumplimiento a cargo de los contribuyentes.

PREOCUPACIONES RELACIONADAS CON LA CONDICIÓN DE RESIDENCIA DE PERSONAS MORALES (SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA)

La OCDE apunta que la crisis del Covid-19 ha generado preocupaciones en cuanto a un potencial cambio en el lugar de la “sede de dirección efectiva”, como resultado de la reubicación o imposibilidad de viajar de los directores ejecutivos u otros ejecutivos de alto rango de las empresas. La inquietud radica en que esa modificación pueda generar, como consecuencia, un cambio en la residencia de la empresa bajo la legislación doméstica de un Estado, y afecte el país en donde ésta es considerada como residente en términos de los tratados fiscales.

A decir de la OCDE, es poco probable que la situación del Covid-19 genere cambios en la condición de residencia de las empresas bajo un tratado fiscal, toda vez que un cambio temporal en la ubicación de los directores ejecutivos y otros ejecutivos de alto rango es una situación extraordinaria y temporal debido a la crisis sanitaria, y no debe detonar un cambio en la residencia una vez que se aplica la regla de desempate prevista en los tratados.

Aun en los casos en los que pudiera considerarse que una empresa es residente de dos Estados simultáneamente bajo sus legislaciones domésticas, los tratados para evitar la doble imposición prevén reglas de desempate que aseguran que una entidad sea considerada residente sólo en uno de los Estados.

Si los tratados contienen una regla de desempate, como la prevista en el Convenio Modelo 2017, las autoridades competentes de los Estados resolverán el problema de doble residencia caso por caso mediante un procedimiento de acuerdo mutuo, tomando en

consideración diversos elementos, tales como el lugar en donde usualmente se celebran las sesiones del consejo de administración u órganos equivalentes, el lugar en el que usualmente desarrollan sus actividades los directores ejecutivos u otros ejecutivos de alto rango, el lugar en donde usualmente se realice la gestión diaria de la empresa, o el lugar donde se encuentran las oficinas centrales de la entidad.⁹ Por otra parte, si los tratados contienen una regla de desempate anterior a la prevista en el Convenio Modelo 2017, el lugar en el que se encuentre la sede de dirección efectiva será el único criterio utilizado para determinar la residencia de una entidad.¹⁰

En consecuencia, según apunta el secretariado de la OCDE, todos los hechos y circunstancias relevantes deben ser examinados para determinar el lugar “usual” y “ordinario” de la sede de dirección efectiva de una empresa, y no sólo aquellos derivados de un periodo excepcional y temporal como el de la crisis del Covid-19.

PREOCUPACIONES RELACIONADAS CON TRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS

La OCDE considera que, cuando un gobierno ha intervenido para subsidiar la permanencia de un empleado en la nómina de una empresa durante la crisis del Covid-19, el ingreso que el trabajador recibe del empleador debe ser atribuible al lugar en donde el empleo solía ejecutarse.¹¹ En el caso de empleados que trabajan en un Estado, pero se desplazan diariamente desde otro Estado del que son residentes (trabajadores transfronterizos), el ingreso que el trabajador recibe del empleador debe ser atribuible al Estado en el que el empleado solía trabajar.

En su análisis, la OCDE detectó que ciertos estímulos adoptados o propuestos por los gobiernos de los Estados, tales como los subsidios de salarios a empleadores, están diseñados para mantener a los empleados en la nómina mientras dure la crisis del Covid-19, a pesar de las restricciones impuestas para ejecutar el trabajo. La OCDE considera

⁹ Atendiendo a lo dispuesto por el párrafo 24.1 del Comentario al Artículo 4 del Convenio Modelo 2017

¹⁰ De conformidad con lo previsto en el párrafo 24 del Comentario al Artículo 4 del Convenio Modelo 2014 y en el párrafo 149 del Comentario al Artículo 29 del Convenio Modelo 2017

¹¹ Basado en el Comentario al Artículo 15 del Convenio Modelo

que los pagos que están recibiendo los empleados en estas circunstancias se asemejan a pagos por terminación que, de conformidad con el Convenio Modelo, deben ser atribuibles al lugar donde el empleado hubiere trabajado.¹² En la mayoría de los casos, éste será el lugar en donde la persona trabajaba antes de la crisis Covid-19.

Dicho lo anterior, la OCDE señala que cuando el Estado fuente tenga derecho de gravamen, el Estado de residencia deberá proveer mecanismos para mitigar la doble tributación.

PREOCUPACIONES RELACIONADAS CON EL CAMBIO EN LA CONDICIÓN DE RESIDENCIA DE PERSONAS FÍSICAS

A pesar de la complejidad de las reglas y de su aplicación a un amplio rango de personas físicas potencialmente afectadas, la OCDE considera que es poco probable que la situación del Covid-19 afecte la residencia de un individuo en términos de un tratado. Al respecto, ese organismo identifica dos situaciones potenciales:

- En el primer escenario, una persona está temporalmente fuera de su hogar (de vacaciones o trabajando durante algunas semanas) y queda varado en el Estado anfitrión con motivo de la crisis del Covid-19, adquiriendo la condición de residente bajo la legislación local.
- En el segundo escenario, una persona está trabajando en el país “Z” y ha adquirido la condición de residencia en ese país pero, con motivo de la crisis del Covid-19, temporalmente regresa al país “A” que es el país en donde vivía antes de mudarse al país “Z”. Puede que nunca haya perdido su estatus como residente del país “A” bajo la legislación doméstica de ese país, o puede que readquiera el estatus de residente a su retorno.

En el primer escenario, la OCDE considera poco probable que una persona adquiera el estatus de residente en el país anfitrión en el que se encuentra temporalmente por circunstancias extraordinarias, aun cuando existan reglas en la legislación doméstica que consideren a una persona como residente por

el número de días que está presente en ese Estado. La aplicación de la regla de desempate prevista en los tratados fiscales reconocería la residencia en el Estado de origen de la persona física. Esto se debe a que es poco probable que la persona tenga un “hogar permanente” disponible en el Estado anfitrión, pero, si lo tuviere, parecería probable que las otras reglas de desempate (tales como centro de intereses vitales, lugar de residencia habitual y nacionalidad) reconocerían la residencia en el Estado de origen.

En el segundo caso se aplicarían las mismas reglas del tratado, pero la OCDE considera que el resultado en su aplicación podría ser más incierto, toda vez que el apego de la persona al país “A” es más fuerte. La OCDE señala que, en los casos en que las relaciones personales y económicas en los dos países son cercanas, pero la regla de desempate resultó a favor del país “Z”, el hecho de que la persona se hubiere mudado durante la crisis sanitaria al país “A” puede inclinar la balanza hacia este último país. Esta cuestión generalmente se decidirá utilizando la prueba de “residencia habitual”.

La OCDE señala que, debido a que la crisis del Covid-19 es un periodo que supone grandes cambios y una circunstancia excepcional, en el corto plazo, las administraciones tributarias y las autoridades competentes tendrán que considerar un periodo de tiempo más normal al evaluar la residencia de una persona.

COMENTARIOS ADICIONALES

En el documento publicado el 3 de abril de 2020, la OCDE señala que las circunstancias excepcionales generadas, con motivo de la pandemia, requieren un nivel excepcional de coordinación entre los países para mitigar los costos de cumplimiento y administrativos para los empleados y empleadores afectados con el cambio involuntario y temporal del lugar donde se realiza el empleo. Asimismo, ese organismo está trabajando con los países para mitigar las implicaciones impositivas no planificadas y las posibles nuevas cargas derivadas de los efectos de la crisis del Covid-19. •

¹² Según lo dispuesto en el párrafo 2.6 del Comentario al Artículo 15 del Convenio Modelo