



Guía actualizada sobre tratados fiscales y el impacto de la pandemia por el Covid-19

Las medidas sin precedentes impuestas o recomendadas por los gobiernos, incluidas las restricciones de viaje y la reducción de las operaciones comerciales, han estado presentes en la mayoría de las jurisdicciones en diversas formas y etapas durante la mayor parte de 2020, debido a la pandemia provocada por el *coronavirus disease* (Covid-19). De hecho se prevé que esta situación continuará en 2021

20



Lic. Karla Paola Flores Pérez, Asociada de Natera Consultores



Lic. Margarita Álvarez Jiménez, Abogada de Natera Consultores

INTRODUCCIÓN

Durante la pandemia por el Covid-19, muchas empresas en el mundo han afrontado medidas gubernamentales que restringen sus operaciones, viéndose obligadas a cerrar oficinas y otros locales comerciales y, en consecuencia, a cambiar su forma de trabajar.

Asimismo, en muchas jurisdicciones se han suspendido o restringido los viajes internacionales, dejando a las personas varadas en lugares donde en otras circunstancias no se encontrarían.

En virtud de que este desplazamiento temporal de personas puede tener consecuencias fiscales para las propias personas físicas y para las empresas para las que trabajan, el 3 de abril de 2020 el secretariado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) emitió el documento titulado *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*¹ (guía).²

Toda vez que han pasado más de nueve meses desde que se emitió esa guía, y considerando que muchas de las medidas y restricciones ahí descritas todavía permanecen vigentes, el 21 de enero de 2021 la OCDE publicó en su página de Internet el documento titulado *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*³ (guía actualizada), aplicable únicamente a las situaciones que surjan durante la pandemia por el Covid-19, mientras permanezcan vigentes las medidas sanitarias impuestas por las distintas jurisdicciones para evitar la propagación del virus.

En ese sentido, la guía actualizada es temporal en su naturaleza, y tiene como propósito brindar mayor certeza a los contribuyentes durante este periodo excepcional de medidas sanitarias, presentando la postura general adoptada por los países miembros e ilustrando la forma en la cual algunas jurisdicciones han afrontado el impacto por el Covid-19, con

respecto a la situación fiscal de las personas físicas y los empleadores.

La guía actualizada se divide en tres apartados, los cuales presentan las preocupaciones relacionadas con: **(i)** la creación de establecimientos permanentes y la interrupción de sitios de construcción; **(ii)** los cambios de residencia para personas morales y físicas, así como la aplicación de reglas de “desempate” para los casos de doble residencia, y **(iii)** los ingresos obtenidos por razón de empleo.

En virtud de lo anterior, esta colaboración tiene por objetivo presentar un resumen de las conclusiones de la OCDE, plasmadas en la guía actualizada.

PREOCUPACIONES RELACIONADAS CON LA CREACIÓN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Con motivo de la crisis por el Covid-19, los empleados de muchas empresas tuvieron que desplazarse a países distintos de aquel en el que laboran regularmente, viéndose en la necesidad de trabajar de forma remota desde sus hogares.

Según se desprende de la guía actualizada, preocupa a las empresas el hecho de que el trabajo desarrollado de esta manera pudiera dar lugar a la creación de un establecimiento permanente para esas compañías en los países donde sus empleados trabajan de manera remota.

A decir de la OCDE, el cambio de ubicación de manera excepcional y temporal donde los empleados desempeñan su trabajo, así como la celebración temporal de contratos desde el hogar por parte de los trabajadores o agentes a consecuencia de la pandemia por el Covid-19, no debería crear un establecimiento permanente para la empresa.

Por otro lado, no se considerará que el establecimiento permanente en un sitio de construcción deja de existir cuando el trabajo se interrumpe

¹ *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis*. Consulta realizada el 22 de marzo de 2021. Véase en: 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.

² Al respecto, en la edición No. 299 de la revista **PUNTOS FINOS** correspondiente al mes de junio de 2020, publicamos el artículo “Tratados fiscales y el impacto de la crisis del Covid-19”, relacionado con el contenido de la guía

³ *Updated guidance on Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 pandemic*. Consulta realizada el 22 de marzo de 2021. Véase en: https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1060_1060114-o54bvc1ga2&title=Updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-pandemic.

temporalmente. Sin embargo, la OCDE señala que las jurisdicciones pueden considerar “detener el reloj” para determinar si se ha satisfecho el umbral para crear un establecimiento permanente durante ciertos periodos de tiempo en los cuales las operaciones se suspenden como medida de salud pública para prevenir la propagación del virus.

Al respecto, autoridades fiscales de diversas jurisdicciones han publicado lineamientos para determinar si los cambios en las prácticas laborales provocados por la pandemia por el Covid-19 pueden resultar en la creación de un establecimiento permanente.⁴

Home Office

En la guía de abril de 2020, la OCDE consideró que cuando una parte del negocio de una empresa pueda desarrollarse desde la oficina ubicada en el

domicilio del trabajador (*home office*) no debe dar lugar a la creación de un establecimiento permanente para la compañía, ya sea porque el desarrollo de la actividad en ese lugar carece del suficiente grado de permanencia o continuidad, o bien, porque la misma no tiene acceso o control sobre el *home office* del empleado, adicionado al hecho de que esa entidad proporciona una oficina que, en circunstancias normales, está a disposición del empleado.

Al respecto, el Modelo de la OCDE⁵ señala que cuando el *home office* se utiliza de forma continua para efectuar las actividades comerciales de una empresa, y de los hechos y circunstancias se desprende que la entidad ha solicitado que la persona use tal ubicación (por ejemplo, al no proporcionar una oficina para el empleado en circunstancias en las que por la naturaleza del empleo se requiera de una), se puede considerar que el *home office* está a disposición de la empresa.

⁴ Ejemplos de lo anterior se pueden identificar en las siguientes jurisdicciones:

Alemania	La interrupción de los trabajos de construcción e instalación causada por la pandemia por el Covid-19 no se computará para determinar la duración de la obra y la existencia de un establecimiento permanente, si cumple con ciertos requisitos
Australia	Los efectos del Covid-19 por sí solos no dan lugar a que la empresa tenga un establecimiento permanente en Australia, si cumple con ciertos requisitos
Austria	Si un empleado austriaco de una empresa extranjera desempeña su trabajo desde su hogar en Austria durante la pandemia por el Covid-19, es considerado “fuerza mayor” (siempre y cuando el trabajo en <i>home office</i> no se convierta en la norma). Por tanto, no habrá un establecimiento permanente para la empresa extranjera toda vez que el <i>home office</i> carece de la suficiente disposición de la empresa sobre ese lugar. Por otro lado, las interrupciones temporales de los sitios de construcción debido a la pandemia por el Covid-19, en principio, no deberían dar lugar a una suspensión del plazo de 183 días
Canadá	No se considera que una empresa no residente tiene un establecimiento permanente en Canadá únicamente porque sus empleados desempeñen ahí su trabajo como resultado de las restricciones de viaje. Tampoco se considera que una empresa no residente tiene un establecimiento permanente a través de un agente dependiente únicamente porque como resultado de las restricciones de viaje, un agente dependiente celebre contratos en Canadá en nombre de la empresa no residente, siempre que tales actividades se limiten a ese periodo de tiempo, y no se hubieren realizado en ese país de no ser por las restricciones de viaje
Grecia	No se considera que una empresa no residente tenga un establecimiento permanente en Grecia únicamente porque un empleado esté presente en ese país, y desempeñe su trabajo en el mismo, derivado de las medidas de salud pública impuestas Tampoco se considera que se haya creado un establecimiento permanente a través de un agente dependiente para una empresa no residente únicamente porque un agente esté celebrando contratos en su nombre o se encuentre varado en Grecia, siempre que previo al brote del Covid-19 esa persona no celebrara contratos habitualmente en nombre de la empresa no residente en Grecia. Asimismo, no se considera que un sitio de construcción deja de existir cuando el trabajo se interrumpe temporalmente debido a las restricciones por el Covid-19; el tiempo de esa interrupción se incluirá en el cómputo de tiempo para la creación de un establecimiento permanente
Estados Unidos de América (EUA)	Durante el periodo de tiempo de emergencia por el Covid-19, los servicios o actividades realizadas por una o más personas presentes temporalmente en los EUA no se tomarán en cuenta para determinar si la empresa no residente o extranjera tiene un establecimiento permanente, siempre que los servicios o actividades no se hubieren realizado en ese país de no ser por las restricciones de viaje relacionadas con el Covid-19

⁵ Específicamente, el párrafo 18 del Comentario al artículo 5 del Convenio Modelo

Por lo contrario,⁶ cuando un trabajador transfronterizo realiza la mayor parte de su trabajo desde su domicilio situado en una jurisdicción en lugar de realizarlo desde la oficina que se ha puesto a su disposición en la otra jurisdicción, no se debe considerar que el *home office* está a disposición de la empresa, debido a que esta no requirió que su casa se utilizara para sus actividades comerciales.

No obstante, a través de la guía actualizada la OCDE sostiene que si una persona continúa trabajando desde su domicilio después del cese de las medidas de salud pública impuestas o recomendadas por el gobierno, se puede considerar que el *home office* tiene cierto grado de permanencia.

Sin embargo, este hecho por sí solo no implicará necesariamente un lugar fijo de negocios ni la creación de un establecimiento permanente, sino que será necesario un estudio de los hechos y circunstancias específicos para determinar si el *home office* está a disposición de la empresa.

En ese sentido, el secretariado de la OCDE concluye que las personas que realizan *home office* como una medida de salud pública impuesta o recomendada por al menos uno de los gobiernos de las jurisdicciones involucradas para prevenir la propagación del virus del Covid-19, no crea un establecimiento permanente para la empresa o para el empleador.

Establecimiento permanente a través de agentes dependientes

Tratándose de las actividades que desempeña una persona que trabaja temporalmente desde su hogar para un empleador que no es residente en la misma jurisdicción, la OCDE consideró poco probable que este hecho diera lugar a la creación de un establecimiento permanente a través de la cláusula de agente dependiente, toda vez que la actividad de un empleado o agente no se considera habitual si está trabajando en su hogar únicamente con motivo de un evento extraordinario o derivado de las medidas públicas sanitarias impuestas o recomendadas por el gobierno.

Lo anterior es así, debido a que el Convenio Modelo considera que existe un establecimiento permanente solamente cuando las actividades relevantes tienen cierto grado de permanencia y no son meramente temporales o transitorias.⁷

En términos del Convenio Modelo,⁸ la amplitud y la frecuencia de la actividad necesarias para considerar que un agente *concluye habitualmente contratos o desempeña el papel principal conducente a la conclusión de contratos que la empresa concluye rutinariamente sin modificación significativa por su parte*, dependen de la naturaleza de los contratos y de las actividades económicas de la empresa.

En este contexto, mediante la guía actualizada la OCDE sostiene que, si el empleado continúa trabajando de manera habitual desde su hogar para un empleador no residente después de la pandemia por el Covid-19, y sigue celebrando contratos en nombre de la empresa, será más probable que se considere que celebra contratos habitualmente en nombre de esta.

Por lo contrario, la actividad del agente en una jurisdicción no debe considerarse “habitual” si excepcionalmente ha comenzado a trabajar en su hogar en esa jurisdicción como una medida de salud pública impuesta o recomendada por al menos uno de los gobiernos de las jurisdicciones involucradas para prevenir la propagación del virus del Covid-19 y, por tanto, no constituye un establecimiento permanente a través de la cláusula de agente dependiente, siempre que la persona no continúe realizando esas actividades después de que las medidas de salud pública dejen de aplicarse.

Establecimiento permanente de obras o proyectos de construcción

Con motivo de la pandemia por el Covid-19, muchas actividades en obras o proyectos de construcción han sido interrumpidas.

A través de la guía, la OCDE consideró que la duración de la interrupción de actividades debe ser incluida para determinar la vida de la obra, así como la

⁶ Específicamente, el párrafo 19 del Comentario al artículo 5 del Convenio Modelo

⁷ En términos del párrafo 6 del Comentario al artículo 5 del Convenio Modelo

⁸ Específicamente, el párrafo 98 del Comentario al artículo 5 del Convenio Modelo

creación de un establecimiento permanente. Sin embargo, mediante la guía actualizada, la OCDE sostiene que los Comentarios al Convenio Modelo no incluyen el significado de interrupción “temporal”, por lo que las jurisdicciones pueden tener diferentes puntos de vista sobre la duración de una interrupción “no temporal” y sobre otras condiciones que hacen que la interrupción sea de una naturaleza diferente.

En consecuencia, las jurisdicciones pueden considerar que ciertos periodos de interrupción no deben incluirse en el cómputo para crear un establecimiento permanente. Lo anterior, daría como resultado que algunas jurisdicciones no consideren la existencia de un establecimiento permanente si el requisito de tiempo solamente se cumple al incluir los días durante los cuales se impidieron las operaciones en el sitio de construcción como consecuencia de las restricciones por el Covid-19.

En ese sentido, el secretariado de la OCDE concluye que no se considera que un establecimiento permanente de construcción deja de existir cuando el trabajo se interrumpe “temporalmente”. Sin embargo, a la luz de las circunstancias extraordinarias de la pandemia por el Covid-19 y con base en los hechos y circunstancias específicos, las jurisdicciones pueden considerar que ciertos periodos de tiempo en los que se impide realizar las operaciones como medida de salud pública impuesta o recomendada por el gobierno, donde se ubica la obra o proyecto de construcción para reducir la propagación del virus del Covid-19 constituyen un tipo de interrupción que debe excluirse del cómputo para determinar si existe un establecimiento permanente.

PREOCUPACIONES RELACIONADAS CON EL CAMBIO DE RESIDENCIA

Preocupaciones relacionadas con el cambio en la “sede de dirección efectiva” de las personas morales

La pandemia por el Covid-19 puede generar inquietudes sobre un posible cambio en la “sede de dirección efectiva” de una empresa como resultado

de una reubicación o la imposibilidad de viajar de los miembros del consejo de administración u otros altos ejecutivos.

La preocupación se enfoca en que tal situación puede tener como consecuencia un cambio en la residencia de una empresa con arreglo a la legislación doméstica, y afectar la jurisdicción en la que una compañía se considera residente para efectos de los tratados fiscales.

Según apunta la OCDE, es poco probable que la situación por el Covid-19 genere cambios en la condición de residencia de una empresa en virtud de un tratado fiscal. Un cambio temporal en la ubicación del consejo de administración u otros altos ejecutivos es una situación extraordinaria y temporal debido a la pandemia por el Covid-19, y tal cambio de ubicación no debería desencadenar un cambio de residencia bajo un tratado.

La OCDE a través de la guía de 2020 estableció que en los potenciales casos de doble residencia por un cambio en la “sede de dirección efectiva”, 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.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 este último caso, todos los hechos y circunstancias relevantes deben ser examinados para determinar el lugar “habitual” y “ordinario” de la dirección efectiva, y no solamente aquellos que pertenecen a un periodo excepcional como la pandemia por el Covid-19.

En ese sentido, mediante la guía actualizada la OCDE sostiene que, en virtud de la regla de desempate incluida en un tratado fiscal, es poco probable que el lugar de residencia de una entidad se vea afectado por el mero hecho de que las personas que

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

participan en la gestión y toma de decisiones no puedan viajar como medida de salud pública, impuesta o recomendada por al menos uno de los gobiernos de las jurisdicciones involucradas.

Al respecto, diversas jurisdicciones han emitido lineamientos para determinar si los cambios temporales en el trabajo y la administración de las empresas provocados por la pandemia del Covid-19 pueden resultar en cambios en la residencia de las personas morales.¹¹

Preocupaciones relacionadas con el cambio en la condición de residencia de personas físicas

A través de la guía publicada en abril del año pasado, la OCDE consideró poco probable que las restricciones de viajar derivadas del Covid-19 afecten la residencia de una persona física en términos de un tratado. A decir de la OCDE, si en el contexto y como resultado de la pandemia por el Covid-19 la presencia temporal de una persona física en una jurisdicción da como resultado que tenga doble residencia, es poco probable que cambie el lugar de residencia de esa persona para los efectos de la regla de desempate incluida en el tratado aplicable, debido a que esa regla requiere que se consideren factores que también deben evaluarse en un periodo más normal.

Asimismo, señala que el hecho de que una persona no pueda viajar a su jurisdicción de origen debido a una medida de salud pública establecida por uno de los gobiernos de las jurisdicciones involucradas no debería, por sí misma, afectar la residencia de la persona para efectos del tratado fiscal. Al respecto, la OCDE 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 la jurisdicción anfitriona con motivo de la pandemia por el Covid-19, adquiriendo la condición de residente bajo la legislación local.
- En el segundo escenario, una persona está trabajando en la jurisdicción "Z" y ha adquirido la condición de residencia en ese país, pero con motivo de la pandemia por el Covid-19, temporalmente regresa a la jurisdicción "A" que es en la que vivía antes de mudarse a la jurisdicción "Z". Puede que nunca haya perdido su condición como residente de la jurisdicción "A" bajo la legislación doméstica de esa jurisdicción, o puede que readquiera la condición de residente a su retorno.

En el primer escenario, la OCDE considera poco probable que una persona adquiera la condición de residente en la jurisdicción anfitriona en la que se

¹¹ Ejemplos de lo anterior se pueden identificar en las siguientes jurisdicciones:

Australia	Si la única razón para celebrar reuniones del consejo de administración o que los directores asistan a las reuniones del consejo desde Australia es en virtud del Covid-19, no aplicará los recursos de cumplimiento para determinar si la administración y el control centrales de la empresa están en Australia
Canadá	No se considerará que la empresa es residente en Canadá si el director de una compañía debe participar en una reunión del consejo de administración desde ese país debido a las restricciones de viaje
Grecia	Para la aplicación de la regla de desempate basada en la sede de dirección efectiva, esta no se verá afectada únicamente porque los miembros del equipo que toman las decisiones clave de administración y comerciales de una empresa se encuentran temporalmente ubicados en una jurisdicción distinta a aquella en la que normalmente se toman las decisiones, siempre que ese cambio sea de carácter temporal y por circunstancias excepcionales. Para efectos de lo anterior, las empresas deberán mantener soporte documental evidenciando que la presencia en ese país fue resultado de medidas relacionadas con el Covid-19
Irlanda	Se ignora la presencia de una persona física en Irlanda y, en su caso, en otra jurisdicción, para una empresa respecto de la cual es director, si se demuestra que esa presencia deriva de restricciones de viaje relacionadas con el Covid-19
Nueva Zelanda	Las personas morales no se consideran residentes fiscales en Nueva Zelanda debido a que los directores estén confinados o varados en ese país debido al Covid-19
Reino Unido	No se considera que una empresa es residente del Reino Unido por celebrarse algunas reuniones del consejo de administración en este país, o porque algunas decisiones se tomen en el mismo durante un periodo de tiempo corto. Tampoco se considera que una compañía se convierte en no residente del Reino Unido para efectos fiscales por celebrar algunas reuniones del consejo de administración o se tomen algunas decisiones fuera del país durante un periodo de tiempo corto

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 esa jurisdicción. La aplicación de la regla de desempate prevista en los tratados fiscales reconocería la residencia en la jurisdicción de origen de la persona física. Esto se debe a que es poco probable que la persona tenga un “hogar permanente” disponible en la jurisdicción anfitriona, 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 la jurisdicción 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 a la jurisdicción “A” es más fuerte. La OCDE señala que en los casos en que las relaciones personales y económicas en las dos jurisdicciones son cercanas, pero la regla de desempate resultó a favor de la jurisdicción “Z”, el hecho de que la persona se hubiere mudado durante la pandemia por el Covid-19 a la jurisdicción “A”, puede inclinar la balanza hacia esta última jurisdicción. Esta cuestión generalmente se decidirá utilizando la prueba de “residencia habitual”.

Al respecto, mediante la guía actualizada la OCDE sostiene que los días transcurridos en la jurisdicción “A” derivado de las restricciones de viajar impuestas como medida de salud pública por uno de los gobiernos de los países involucrados, no debería dar lugar a un cambio en la residencia habitual de la persona.

Asimismo, la guía concluye que, debido a que la pandemia por el Covid-19 es un periodo de cambios importantes y una circunstancia excepcional, las autoridades fiscales y las autoridades competentes deberán considerar un periodo en el que las medidas de salud pública impuestas o recomendadas por el gobierno no se apliquen al evaluar la condición de residencia de una persona.

Si en el contexto y como resultado de la pandemia por el Covid-19, la presencia temporal de una persona física en una jurisdicción da como resultado que adquiera la doble residencia, el lugar de residencia de esa persona para los efectos del desempate, incluido en el tratado, aplicable, es poco probable que cambie, dado que la regla de desempate requiere que se tomen en cuenta factores que también deben evaluarse en un periodo más normal.

A decir de la OCDE, un desplazamiento derivado de que una persona no puede viajar de regreso a su jurisdicción de fuente debido a una medida de salud pública impuesta por uno de los gobiernos de las jurisdicciones involucradas, no debería, por sí misma, afectar la condición de residencia de la persona para efectos del tratado fiscal.

Sin embargo, puede ser apropiado un enfoque diferente si el cambio en las circunstancias continúa cuando se levanten las restricciones por el Covid-19. Para afrontar esta situación diversas jurisdicciones han emitido lineamientos y facilidades administrativas sobre el impacto por esa enfermedad en la determinación de la residencia de una persona física por la legislación doméstica y los tratados fiscales.¹²

26

¹² Ejemplos de lo anterior se pueden identificar en las siguientes jurisdicciones:

Australia	Cuando una persona no residente para efectos fiscales se encuentra temporalmente en Australia durante algunas semanas o meses debido al Covid-19, no se convertirá en residente para efectos fiscales, siempre que cumpla con ciertos requisitos
Canadá	Si una persona permanece en Canadá debido a las restricciones de viajar, ese factor por sí solo no hará que se considere que se cumple la prueba de residencia. A la luz de las circunstancias extraordinarias, se ignorarán los días durante los cuales una persona esté presente en Canadá, no pudiendo regresar a su jurisdicción de residencia como resultado de las restricciones de viaje
Grecia	Durante el periodo comprendido del 18 de marzo al 15 de junio de 2020: a) la prueba de residencia habitual no se ve afectada por circunstancias excepcionales provocadas por el Covid-19 y b) los días pasados en Grecia durante este periodo, derivado de las restricciones de viaje o como medida de protección y seguridad personal, se pueden ignorar para efectos de determinar la residencia. Asimismo, la prueba de residencia habitual no se ve afectada por un desplazamiento temporal por el Covid-19

PREOCUPACIONES RELACIONADAS CON LOS INGRESOS OBTENIDOS POR RAZÓN DE UN EMPLEO

Examen de días de presencia conforme al artículo 15(2)(a) del Convenio Modelo de la OCDE

El artículo 15 del Modelo de la OCDE regula las reglas de gravamen respecto de los ingresos obtenidos por razón de un empleo, distribuyendo el derecho a gravarlos entre la jurisdicción de residencia del empleado y la jurisdicción del lugar donde desempeña su trabajo.

En términos de la citada disposición, el punto de partida es que los *sueldos, salarios y otras retribuciones análogas* son gravables solamente en la jurisdicción de residencia de la persona que los obtiene, salvo que el “empleo sea desempeñado”¹³ en la otra jurisdicción.

Sin embargo, la otra jurisdicción (por ejemplo, la jurisdicción de fuente) puede ejercer su derecho a gravar el ingreso únicamente si el empleado permanece ahí por más de 183 días,¹⁴ o el empleador es residente de la jurisdicción de fuente o tiene un establecimiento permanente en tal jurisdicción que soporta la remuneración.

Al respecto, el artículo 15 del Modelo de la OCDE resulta aplicable en diversos supuestos, entre los que destacan los siguientes:

1. Ingresos de trabajadores transfronterizos que no pueden realizar su trabajo por restricciones del Covid-19 (por ejemplo, subsidios salariales a los patrones)

Mediante la guía actualizada, la OCDE sostiene que cuando un gobierno ha otorgado un subsidio para mantener a un empleado en la nómina de una empresa durante la pandemia por el Covid-19, pese a no poder trabajar, el ingreso que el empleado recibe del empleador debe ser atribuible al lugar donde solía desempeñar su trabajo.

Estos pagos se asemejan a los pagos por despido, debido a que pueden ser los últimos recibidos en relación con el empleo.¹⁵ Los pagos también pueden asemejarse a aquellos que se reciben habitualmente durante los periodos de ausencia a los cuales se tiene derecho en relación con el lugar donde se realizó el trabajo, entre los cuales se encuentran: El pago de vacaciones, permiso por enfermedad o permisos pagados, ninguno de los cuales crea dificultades en la tributación internacional.

India	Si una persona física no pudo salir de la India durante marzo de 2020, algunos de los días que pasó en ese país durante ese mes pueden ignorarse para efectos de la aplicación de las reglas de residencia nacional, dependiendo de las restricciones impuestas a esa persona
Irlanda	Se prevén circunstancias de “fuerza mayor” en las que una persona física no puede salir de Irlanda el día previsto de salida debido a sucesos naturales extraordinarios
Nueva Zelanda	Las pruebas de presencia no se aplican de manera estricta cuando una persona está presente en Nueva Zelanda o ausente de tal país como resultado de la pandemia del Covid-19, siempre que la misma abandone esa nación dentro de un tiempo razonable una vez levantada la restricción
Reino Unido	Los días pasados en el Reino Unido pueden ignorarse para efectos de determinar la residencia debido a circunstancias excepcionales. Asimismo, aunque una persona puede convertirse en residente en el Reino Unido según la prueba de residencia, su residencia en virtud de un tratado no cambiará debido a la temporalidad del desplazamiento de la persona
EUA	Otorga alivio a ciertas personas no residentes que, de no haber sido por los viajes y las interrupciones relacionadas con el brote global del Covid-19, no habrían estado en los EUA el tiempo suficiente durante 2020 para ser consideradas extranjeros residentes bajo la “prueba de presencia sustancial” o que no son elegibles para los beneficios del tratado

¹³ En términos del Comentario al artículo 15 del Convenio Modelo, significa el lugar donde el empleado está *físicamente presente mientras lleva a cabo las actividades por las cuales se paga el impuesto sobre ingresos por salario*

¹⁴ Dependiendo del tratado, el periodo podría ser de 183 días en el ejercicio fiscal correspondiente o en cualquier periodo de 12 meses que comience o termine en el ejercicio fiscal correspondiente

¹⁵ De conformidad con lo dispuesto por el párrafo 2.6 del Comentario al artículo 15 del Convenio Modelo

A decir de la OCDE, cuando la jurisdicción de fuente tiene derecho a gravar, la jurisdicción de residencia deberá proveer mecanismos para mitigar la doble tributación,¹⁶ ya sea exentando el ingreso o gravándolo y otorgando un crédito por el impuesto pagado en la jurisdicción de fuente.

En ese sentido, la OCDE concluye que cuando un empleado residente en una jurisdicción recibe un subsidio gubernamental –relacionado con el Covid-19– de otra jurisdicción donde desempeñaba su trabajo para mantener la relación laboral con el empleador, el pago sería atribuible a la jurisdicción donde el empleo solía ejecutarse, en términos del artículo 15 del Convenio Modelo.

2. Trabajador varado que excede el umbral de días de presencia debido a restricciones de viaje

La pandemia por el Covid-19 ha provocado casos en los cuales las personas que residen en una jurisdicción y desempeñan un trabajo en otra jurisdicción, queden varados en esa otra. Al respecto, algunas jurisdicciones consideran apropiado ignorar los días comprendidos en el periodo en el que queden varados para efectos del cómputo de los 183 días de presencia física, cuando la persona física en cuestión: **(a)** no pueda salir de esa otra jurisdicción por las restricciones del Covid-19, y **(b)** de no ser por tales restricciones habría abandonado esa otra jurisdicción y calificado para la exención del impuesto en la jurisdicción de fuente.

De conformidad con el Modelo de la OCDE, cuando una persona reside en una jurisdicción y desempeña un trabajo en la otra jurisdicción –por ejemplo, jurisdicción de fuente–, esta última puede gravar la remuneración del trabajo en determinadas circunstancias, por ejemplo, cuando el empleado está presente en la jurisdicción de fuente por más de 183 días.

Para efectos del cómputo, todos los días de presencia física cuentan (laborables o no) y proporciona varios ejemplos, entre ellos las *bajas por enfermedad*.¹⁷ Sin embargo, señala como excepción que cuando esos días de baja por enfermedad *impidan*

la marcha de la persona física que, de no ser así, hubieran computado para la exención, deben excluirse del cómputo.

Dada la naturaleza de las medidas de salud pública por el Covid-19 de muchos gobiernos, se puede entender que la excepción se aplica cuando se cumplen las condiciones **(a)** y **(b)** anteriores. Esto puede cubrir situaciones en las que un empleado no puede viajar por estar en cuarentena debido a la exposición al Covid-19, los gobiernos han prohibido viajar, o por la cancelación de vuelos.

Es posible que esto no cubra la situación en la que una persona no viaja basándose en una mera recomendación de los gobiernos para evitar viajes innecesarios.

En virtud de lo anterior, la OCDE concluye que cuando un empleado no puede viajar debido a las medidas de salud pública por el Covid-19 impuestas por uno de los gobiernos involucrados, y permanece en una jurisdicción, sería razonable que esta última ignorara los días incurridos en tales circunstancias para efectos del cómputo de los 183 días de presencia física.

Sin embargo, algunas jurisdicciones pueden adoptar un enfoque diferente o emitir una guía que describa su punto de vista para tales circunstancias.

3. Disposiciones especiales en algunos tratados bilaterales en relación con la situación de los trabajadores transfronterizos

La OCDE sostiene a través de la guía actualizada que un cambio de lugar en el que los trabajadores transfronterizos desempeñan su labor también puede afectar la aplicación de las disposiciones especiales de algunos tratados bilaterales que regulan la situación de tales trabajadores.

Estas disposiciones contemplan un tratamiento especial respecto de los ingresos obtenidos por razón de un empleo de los trabajadores transfronterizos,¹⁸ que a menudo prevén límites respecto del número de días que un trabajador puede trabajar fuera de

¹⁶ De conformidad con lo establecido por el artículo 23 del Convenio Modelo

¹⁷ En términos del párrafo 5 del Comentario al artículo 15 del Convenio Modelo

¹⁸ Y en algunos casos a los ingresos de reemplazo, como la compensación por trabajo de corta duración

la jurisdicción en la que trabaja habitualmente, antes de provocar un cambio en su condición.

A decir de la OCDE, algunas jurisdicciones han acordado disposiciones especiales en los tratados con jurisdicciones vecinas a las que los empleados se desplazan con frecuencia para trabajar. Estas disposiciones prevén reglas de gravamen distintas a las previstas en el artículo 15 del Convenio Modelo, tomando en consideración periodos máximos de permanencia. Algunos de esos tratados incluyen disposiciones en términos de las cuales los días de teletrabajo son considerados *días laborales para efectos del cómputo*.

Al respecto, algunas jurisdicciones han acordado darle a la pandemia por el Covid-19 un tratamiento de “fuerza mayor” o “circunstancia excepcional” y, en consecuencia, el tiempo desempeñado por el empleado teletrabajando en su jurisdicción de origen no se incluirá en el cálculo de los días laborales.

4. Teletrabajo desde el extranjero (por ejemplo, trabajo remoto desde una jurisdicción para un empleador de otra jurisdicción)

La OCDE sostiene a través de la guía actualizada, que un cambio en el lugar donde se desempeña el trabajo puede dar lugar a un cambio en la asignación de derechos impositivos, de conformidad con las normas vigentes.

En consecuencia, si la jurisdicción donde se desempeñaba anteriormente el trabajo perdiera su derecho de gravamen surgirían dificultades de cumplimiento adicionales para los empleados y empleadores. Los empleadores podrían tener obligaciones de retención que ya no están respaldadas por un Derecho Fiscal sustantivo, por lo que tendrían que suspenderse o encontrar una forma de reembolsar el impuesto al empleado. El empleado también tendría una nueva responsabilidad en su jurisdicción de residencia, lo que resultaría en nuevas obligaciones.

Al respecto, la OCDE incluye los siguientes ejemplos de cambios en la asignación de derechos de gravamen sobre los ingresos obtenidos por razón de un empleo:

- Antes de la pandemia por el Covid-19, un empleado residente en la jurisdicción “A” desempeñaba su

...en virtud de la regla de desempate incluida en un tratado fiscal, es poco probable que el lugar de residencia de una entidad se vea afectado por el mero hecho de que las personas que participan en la gestión y toma de decisiones no puedan viajar como medida de salud pública, impuesta o recomendada por al menos uno de los gobiernos de las jurisdicciones involucradas.

trabajo en la jurisdicción “B”. Debido a la pandemia, el empleado comenzó a desempeñar su trabajo en la jurisdicción “A”. En términos del artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE:

- (a) Si el empleador era residente en la jurisdicción “B”, esa jurisdicción tiene derecho a gravar los ingresos derivados del periodo durante el cual el empleado estuvo físicamente presente en la jurisdicción “B” (lo que implicaría una reducción en el derecho de gravamen de la jurisdicción “B”).
- (b) Si el empleador no era residente en la jurisdicción “B” o no absorbía el costo de la remuneración del empleado a través de un establecimiento permanente ubicado en esa jurisdicción, la jurisdicción “B” probablemente perdería su derecho a gravar los ingresos en virtud de un tratado si el empleado permaneciera menos de 183 días (lo que implicaría una pérdida total del derecho de gravamen de la jurisdicción “B”).

- Antes de la pandemia por el Covid-19, un empleado que residía en la jurisdicción “A”, quedó varado en la jurisdicción “B” y comenzó a desempeñar ahí su trabajo. En términos del artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE, la jurisdicción “B” podría gravar los ingresos obtenidos por razón del empleo si el empleador también residiera en esa jurisdicción o absorbiera el costo de la remuneración del empleado a través de un establecimiento permanente. En los casos en los cuales el empleador residiera en otro lugar, la jurisdicción “B” tendría derecho a gravar los ingresos derivados del empleo solamente si el empleado superara el umbral de permanencia de 183 días.

A decir de la OCDE, las circunstancias excepcionales llaman a un nivel excepcional de coordinación entre las jurisdicciones para mitigar los costos de cumplimiento y administrativos a cargo de los empleados y los empleadores asociados con un cambio involuntario y temporal del lugar en donde desempeñan su trabajo.

Cuando sea relevante, la OCDE sugiere que un procedimiento de acuerdo mutuo debe ser aplicado

de manera eficiente y pragmática para resolver los problemas derivados de la pandemia. En relación con lo anterior, diversas jurisdicciones han emitido lineamientos relacionados con los ingresos obtenidos por razón de un empleo y acuerdos de la autoridad competente.¹⁹

COMENTARIOS ADICIONALES

En el documento publicado el 21 de enero de 2021, la OCDE incluyó diferentes posturas adoptadas por diversas jurisdicciones a efecto de dar solución a las preocupaciones relacionadas con las situaciones que han surgido con motivo de la pandemia por el Covid-19, mismas que en la mayoría de los casos se encuentran vigentes hasta en tanto permanezcan las medidas sanitarias impuestas por las jurisdicciones involucradas para evitar la propagación del virus.

En virtud de lo anterior, consideramos necesario que el gobierno mexicano tome de ejemplo los lineamientos emitidos por esas otras jurisdicciones respecto de los temas abordados a lo largo de la presente colaboración y, de manera consecutiva, regule tales supuestos, brindando mayor certeza jurídica a los contribuyentes. •

¹⁹ Ejemplos de lo anterior se pueden identificar en las siguientes jurisdicciones:

Australia	Cuando el teletrabajo sea a corto plazo (tres meses o menos), los ingresos de ese empleo no tienen fuente en Australia. Sin embargo, cuando el contrato de trabajo dure más de tres meses, es necesario examinar las circunstancias para determinar si el empleo está relacionado con Australia
Canadá	No se tomarán en cuenta en la prueba de presencia de 183 días, para efectos del tratado fiscal entre Canadá y los EUA, los días en que los residentes de los EUA se encuentren desempeñando su trabajo desde Canadá con motivo de las restricciones de viajar y hasta que se verifiquen ciertos eventos, incluyendo que: (a) el empleado regrese o pudo haber regresado a su jurisdicción de residencia o (b) el 31 de diciembre de 2020
Grecia	Para efectos de los tratados fiscales, los pagos que los empleados reciben de sus empleadores (subsídios salariales) pese a las restricciones para desempeñar su empleo, están dentro del alcance del artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE, y son atribuibles al lugar donde se desempeñaba el empleo antes del brote del Covid-19
Irlanda	La autoridad fiscal no buscará hacer que los empleadores extranjeros cumplan con sus obligaciones de pago de nómina irlandesas para el caso en que antes del Covid-19 un empleado trabajaba en el extranjero para una empresa extranjera, pero durante el Covid-19 se trasladó temporalmente a Irlanda, desde donde realiza tareas para su patrón extranjero
Nueva Zelanda	Una persona no residente quedará sujeta al impuesto sobre la renta sobre sus ingresos laborales si desempeña su trabajo en Nueva Zelanda durante 92 días o más. Si el empleado se va o regresa a su jurisdicción dentro de un tiempo razonable después de levantada la restricción para viajar, entonces los días adicionales en los que la persona no pudo irse (adicionales a los 92 días) serán ignorados
Reino Unido	Un no residente no es responsable de los ingresos laborales relacionados con el trabajo desempeñado en el Reino Unido durante un periodo de estadía forzada inesperada debido a la pandemia por el Covid-19
EUA	Para efectos de calcular los días de presencia en los EUA según la prueba de 183 días en la prestación de servicios dependientes de los tratados de ese país, no se tomarán en cuenta los días de presencia durante los cuales la persona no pudo salir de este debido a restricciones de viajar derivado de la emergencia por el Covid-19