Implicaciones de la crisis del COVID-19 en la aplicación de las disposiciones de los Convenios para evitar la Doble Imposición

Bárbara Mambrilla Lorenzo

Abogada de Gómez Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Análisis de la OCDE sobre el impacto de la crisis del COVID-19 en la aplicación de las disposiciones de los Convenios para evitar la Doble Imposición, en particular, las relativas al establecimiento permanente, a la residencia fiscal y a la situación de los trabajadores transfronterizos.

El Secretariado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha elaborado un documento, que publicó el pasado día 3 de abril, en el que se realiza un análisis del impacto de la crisis COVID-19 en la aplicación de las disposiciones de los Convenios para evitar la Doble Imposición relativas a establecimiento permanente, residencia fiscal y trabajadores transfronterizos y se realizan recomendaciones sobre la aplicación o interpretación de dichas disposiciones por los Estados, en los supuestos afectados por la citada crisis.

En el documento, la OCDE menciona ejemplos de posturas adoptadas en algunos Estados como Reino Unido, Irlanda o Australia. No obstante, en el caso de España, hasta la fecha, la Administración tributaria no se ha pronunciado sobre estos extremos.

Las principales ideas que subyacen en el documento son las siguientes, destacando, como premisa, que se trata de recomendaciones susceptibles de ser consideradas en el análisis de situaciones que estén amparadas por Convenios para evitar la Doble Imposición:

1. En relación con la posible existencia de un establecimiento permanente en un Estado (artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE), pueden darse las siguientes situaciones, derivadas de la crisis del COVID-19, para las que se debería actuar conforme a las siguientes recomendaciones:

a) El hecho de que determinados empleados se vean obligados a permanecer en sus residencias, situadas en algunos casos en Estados diferentes a aquellos en los que habitualmente desempeñan su trabajo, puede implicar la determinación de la existencia de un establecimiento permanente material en los Estados de su residencia. Ello implicaría la obligación de cumplir con obligaciones formales y administrativas complejas en el Estado en el que el empleado en cuestión ejerza su trabajo desde su domicilio.

En estos supuestos, la OCDE considera que la realización de actividades económicas propias de una empresa desde el domicilio de un empleado de forma intermitente y excepcional, como consecuencia de un evento extraordinario como es el COVID-19, no implica que dicho domicilio esté a disposición de la empresa. Así, para que una oficina establecida en un domicilio constituya un establecimiento permanente de una empresa, debe tratarse de una situación que goce de habitualidad y continuidad, de forma que la empresa requiera de la utilización de los medios disponibles en la mencionada oficina con carácter general y no excepcional. En este sentido, el hecho de que, como consecuencia de la crisis COVID-19, las personas se vean obligadas a permanecer en sus domicilios, utilizando los medios disponibles en los mismos para trabajar, es consecuencia de las disposiciones gubernamentales y, por tanto, de un supuesto de fuerza mayor y no es el resultado de un requerimiento de la empresa.

La OCDE menciona el caso de Irlanda, donde las autoridades fiscales han emitido directrices conforme a las que no se tendrá en cuenta, a efectos de la sujeción a imposición de una empresa, la presencia de ningún empleado de la misma en Irlanda o en otros Estados, como consecuencia de las restricciones adoptadas en el marco de la crisis COVID-19. Para ello, las empresas deberán mantener a disposición de la Administración evidencias de tal circunstancia.

b) La misma circunstancia de tele-trabajo puede dar lugar a la determinación de la existencia de un establecimiento permanente de una empresa en otro Estado, si el empleado en cuestión concluye contratos en representación de la empresa y, por tanto, actúa como agente dependiente.

En términos similares a los destacados anteriormente, la OCDE concluye que en estos casos, la existencia de un establecimiento permanente en un Estado requiere que el ejercicio de este tipo de funciones se realice de forma permanente y habitual, y no de manera esporádica, excepcional y transitoria.

c) Para los supuestos de establecimientos permanente derivados de obras de construcción cuya duración exceda de doce meses, la OCDE advierte de que la interrupción de este tipo de obras de forma temporal, como consecuencia de la crisis COVID-19, no se debería tomar en consideración a los efectos de realizar el cómputo de dicho periodo. Así se desprende del apartado 55 de los Comentarios al artículo 5 (3) del Modelo de Convenio de la OCDE.

2. Por lo que se refiere a la determinación de la residencia fiscal en un Estado Contratante (artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE), la OCDE realiza las siguientes recomendaciones:

a) En relación con la residencia fiscal de las compañías, la crisis COVID-19 puede dar lugar a modificaciones en cuanto al Estado contratante en el que se lleva a cabo la gestión efectiva, si los ejecutivos y/o los miembros del órgano de administración no pueden desplazarse al Estado en el que habitualmente se lleva a cabo dicha gestión. Ello puede implicar, en ocasiones que, de acuerdo con la normativa interna de algún Estado, las compañías puedan ser consideradas residentes fiscales en el mismo.

Respecto de estas situaciones, la OCDE considera, siempre que resulten aplicables las disposiciones de un Convenio para evitar la Doble Imposición, que no deberá producirse una modificación del status de residente fiscal de una compañía. En este sentido, la OCDE recomienda que las circunstancias concurrentes sean analizadas desde la perspectiva de la exigencia de las notas de habitualidad y generalidad, de forma que, solo si la gestión efectiva de la compañía se desarrolla de forma habitual y ordinaria en un Estado contratante, frente a un carácter extraordinario y excepcional, podrá concluirse que dicha compañía es residente fiscal en dicho Estado conforme a las disposiciones del Convenio aplicable.

Nuevamente, la OCDE menciona el caso de Irlanda, donde las autoridades fiscales han emitido una instrucción de no tomar en cuenta la presencia de un directivo o miembro del órgano de administración de una compañía, en Irlanda o en otro Estado contratante, si ello es consecuencia de las restricciones derivadas de la crisis COVID-19.

b) En los casos de personas físicas, la OCDE destaca que pueden darse dos situaciones, con las siguientes recomendaciones para cada una de ellas:

- Una persona puede permanecer de forma temporal en un Estado distinto a aquél donde tiene fijada su residencia de forma habitual debido a que, habiéndose desplazado al mismo por motivos laborales o vacacionales, no ha podido regresar por la crisis COVID-19. En estos casos, aunque de acuerdo con la normativa interna de algunos Estados esta persona podría considerarse residente fiscal del mismo, al aplicarse un criterio de permanencia durante un determinado periodo, la aplicación de las disposiciones de un Convenio para evitar la Doble Imposición impediría dicha consideración. Ello es así, además, porque de acuerdo con las reglas de mantenimiento de una vivienda o centro de intereses vitales, los Convenios contienen el criterio de habitualidad, que es contrario a la permanencia en un Estado por circunstancias excepcionales.
- Una persona puede haber adquirido la residencia fiscal en un Estado, como consecuencia de su desplazamiento al mismo para desarrollar un trabajo y, no obstante, haberse visto obligado

a permanecer en su Estado de residencia previa por causa de la crisis COVID-19. En estos casos, también por razones de excepcionalidad, es improbable que la persona pueda ser considerada residente fiscal en el Estado donde era residente con anterioridad a su desplazamiento, siendo aplicable un Convenio para evitar la Doble Imposición.

La OCDE menciona expresamente los casos de Reino Unido, Australia e Irlanda, donde se han emitido instrucciones expresas para no tomar en consideración estas circunstancias excepcionales para determinar la residencia fiscal de las personas físicas en estos Estados.

3. Finalmente, en relación con los trabajadores transfronterizos, la OCDE distingue las siguientes cuestiones relevantes:

a) En algunos Estados se han adoptado medidas de estímulo conforme a las cuales se han concedido determinados subsidios a los empleadores para que mantengan empleados a sus trabajadores durante la crisis COVID-19. En estos supuestos, la OCDE considera que los importes que percibirán los trabajadores serían asimilables a indemnizaciones por finalización de la relación laboral. Conforme al apartado 2.6 de los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio, estos rendimientos deberían considerarse obtenidos en el Estado donde habitualmente el trabajador venía desarrollando su trabajo con anterioridad a la crisis COVID-19 aunque, como consecuencia de la misma, se hubieran visto obligados a permanecer en su domicilio, situado en otro Estado contratante.

b) En los casos en los que el Convenio para evitar la Doble Imposición contenga disposiciones especiales aplicables a trabajadores transfronterizos, la OCDE advierte de que la crisis COVID-19 podría tener incidencia, ya que dichas disposiciones habitualmente contienen límites relativos al número de días que el empleado debe permanecer fuera del Estado en el que habitualmente trabaja para que la tributación de sus rendimientos se vea modificada.

c) Finalmente, la OCDE destaca que, conforme al artículo 15 del Modelo de Convenio, los rendimientos del trabajo solo pueden quedar sometidos a tributación en el Estado de residencia del empleado, aunque deriven de trabajos realizados en el otro Estado contratante, si el empleado ha permanecido en este último menos de 183 días en el año natural y la empresa empleadora no cuenta con un establecimiento permanente en el mismo ni los salarios son soportados por una entidad establecida en éste. Por tanto, podría darse el caso de que un empleado que tuviera previsto permanecer en un Estado distinto del de su residencia más de 183 días en un año natural para desarrollar un trabajo en el mismo, por causa del COVID-19, no complete dicho período. Ello podría dar lugar a situaciones en las que el empleado hubiera soportado retenciones en el Estado de realización de los trabajos que, finalmente, al no cumplirse las condiciones previstas en el Convenio para evitar la Doble Imposición, no debería haber soportado.

Situaciones como ésta requieren, a juicio de la OCDE, un especial nivel de coordinación entre los Estados contratantes, para evitar y mitigar los efectos de las excesivas formalidades necesarias para reestablecer la situación de los contribuyentes.