



COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto

Este trabajo examina la nota publicada por el Secretariado de la OCDE sobre «Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis» (3 de abril de 2020), que pone de manifiesto cómo algunas reglas que conforman el marco de fiscalidad internacional (doméstico y convencional) resultan afectadas como consecuencia de circunstancias excepcionales conectadas con la crisis de salud pública, humanitaria y económica del COVID-19. La nota de análisis y guía interpretativa elaborada por el Secretariado de la OCDE únicamente aborda las potenciales implicaciones de esta crisis en relación con los artículos 4 (residencia fiscal de personas físicas y entidades), 5 (establecimientos permanentes) y 15 (trabajadores fronterizos) de los convenios de doble imposición que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE. Se trata de unas primeras recomendaciones de coordinación fiscal de baja intensidad.

Palabras clave: COVID-19; fiscalidad internacional; residencia fiscal; establecimientos permanentes.

Cómo citar: Calderón Carrero, J. M. (2020). COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 97-112.





COVID-19 and International Taxation. First OECD Recommendations

José Manuel Calderón Carrero

Abstract

This article examines the note published by the OECD Secretariat on «Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis» (3 April 2020), which shows how some rules that make up the framework of international taxation (domestic and conventional) are affected as a result of exceptional circumstances connected with the COVID-19 public, humanitarian and economic health crisis. The interpretative guidance prepared by the OECD Secretariat only addresses the potential implications of this crisis in relation to articles 4 (tax residence of individuals and entities), 5 (permanent establishments) and 15 (cross-border workers) of tax treaties that follow the OECD Model Convention. These are the first recommendations for low-intensity fiscal coordination.

Keywords: COVID-19; international taxation; fiscal residence; permanent establishments.

Citation: Calderón Carrero, J. M. (2020). COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 97-112.





Sumario

1. Introducción
 2. Exposición de la nota del Secretariado OCDE sobre convenios de doble imposición e impacto de la crisis COVID-19
 - 2.1. Cuestiones que afectan a la imposición societaria
 - 2.1.1. Problemas relacionados con la creación de «establecimientos permanentes»
 - 2.1.1.1. Establecimiento permanente de cláusula general (art. 5.1 MC OCDE)
 - 2.1.1.2. Establecimiento permanente derivado de actuaciones del agente dependiente (art. 5.5 MC OCDE)
 - 2.1.1.3. Establecimiento permanente de obra de construcción (art. 5.3 MC OCDE)
 - 2.1.1.4. Posición derivada de la OECD SAGN sobre establecimientos permanentes
 - 2.1.2. Problemas relacionados con el cambio de residencia fiscal de una entidad (sede de dirección efectiva)
 - 2.2. Cuestiones relacionadas con la tributación de personas físicas
 - 2.2.1. Cuestiones relacionadas con trabajadores transfronterizos (*frontier workers*)
 - 2.2.2. Cuestiones relacionadas con el cambio del estatuto de residencia fiscal de personas físicas
 3. Consideraciones finales
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

Este trabajo analiza la nota publicada por el Secretariado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre «Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis» (3 de abril de 2020), que pone de manifiesto cómo algunas reglas que conforman el marco de fiscalidad internacional (doméstico y convencional) resultan afectadas como consecuencia de circunstancias excepcionales conectadas con la crisis de salud pública, humanitaria y económica del COVID-19.

La nota de análisis y guía interpretativa elaborada por el Secretariado de la OCDE únicamente aborda las potenciales implicaciones de esta crisis en relación con los artículos 4 (residencia fiscal de personas físicas y entidades), 5 (establecimientos permanentes –EP–) y 15 (trabajadores fronterizos) de los convenios de doble imposición (CDI) que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE).

En particular, la nota del Secretariado OCDE (*Secretariat Analysis & Guidance note*, OECD SAG) se centra en las implicaciones fiscales que resultan de situaciones donde empleados de una entidad no residente trabajan remotamente («tele-trabajan») desde una localización distinta de la que constituye su lugar habitual de trabajo. La mayoría de los trabajadores desempeñan normalmente su trabajo en la misma jurisdicción en la que residen habitualmente (y a efectos fiscales), de suerte que para estos lo normal es que el «teletrabajo» no altere la aplicación de normas que impacten sobre la distribución del poder tributario entre Estados o sobre su propio «estatuto fiscal».

Sin embargo, existe un grupo significativo de trabajadores que desempeñan parte de su labor o actividades por cuenta ajena en una jurisdicción diferente a la de su residencia fiscal o el lugar donde está ubicado su «centro de trabajo».

La crisis COVID-19 ha determinado que, como consecuencia de las limitaciones de movilidad, «cierres de fronteras» y «cuarentenas», algunos trabajadores estén realizando su actividad laboral (de forma remota) en una localización diferente a su «centro de trabajo habitual». Esta circunstancia es susceptible de impactar sobre una serie de reglas de fiscalidad internacional, pudiendo afectar no solo al «estatus fiscal» del trabajador, sino también a la empresa empleadora de tales trabajadores.

La OECD SAGN hace referencia, en particular, a los potenciales efectos de tales situaciones transfronterizas sobre las siguientes reglas de fiscalidad internacional, a saber:

- Las que afectan a la residencia fiscal de las personas físicas, principalmente, a los efectos de la aplicación de los CDI.
- Las que impactan sobre la residencia fiscal de las sociedades a los efectos de los CDI.
- Las que poseen implicaciones respecto de la existencia de un «establecimiento permanente».
- Las que afectan a las reglas aplicables a los «trabajadores transfronterizos».

La OECD SAGN pone de relieve el impacto de estas «situaciones» de limitación de movilidad derivadas del COVID-19 sobre las reglas previstas en los artículos 4, 5 y 15 de los CDI, hace referencia a algunas respuestas nacionales en la materia, ofrece una guía interpretativa sobre la aplicación de las disposiciones del MC OCDE al respecto y también recoge algunas recomendaciones dirigidas a las autoridades fiscales de los países miembros OCDE.

Nótese, no obstante, que estamos ante una «nota del Secretariado OCDE»¹ y que la guía interpretativa que representa no necesariamente refleja la posición oficial de los países miembros de la OCDE (y mucho menos de los integrantes del Foro Inclusivo de Erosión de la base imponible y traslado de beneficios –BEP–) (OECD Secretariat, 2020, p. 7). Ello evidencia que estamos ante un primer instrumento de coordinación fiscal de baja intensidad, con todo lo que ello comporta. Ahora bien, no puede perderse de vista cómo la mayor parte de la guía interpretativa elaborada por el Secretariado fundamenta su argumentación en los propios Comentarios al MC OCDE; en este sentido, podría razonarse que aquella parte de la guía interpretativa que se fundamenta en los referidos comentarios al MC OCDE posee el mismo valor que estos (*Soft-law*), siempre y cuando los CDI que sean objeto de interpretación sigan el MC OCDE y los Estados contratantes no hayan introducido observaciones a los mismos.

La nota del Secretariado OCDE trasciende en algunos aspectos la guía sobre la interpretación de los CDI, al incluir recomendaciones dirigidas a las administraciones de los diferentes países para que adopten medidas de clarificación de su normativa doméstica referida a los nexos de sujeción fiscal que no tomen en consideración la presencia física de

¹ El Secretariado lleva a cabo el trabajo de la OCDE y está liderado por el secretario general y compuesto por directorados y divisiones que trabajan con los representantes de los diferentes países miembros encargados del desarrollo de las diferentes políticas. En materia tributaria, el comité específico es el *Centre for Tax Policy and Administration*, dirigido por D. P. Saint-Amanns.

personas (trabajadores, ejecutivos, agentes) en su territorio cuando obedezca a limitaciones de movilidad conectadas con la crisis COVID-19 como si se tratara de una «situación de fuerza mayor» siguiendo el ejemplo de algunas administraciones (Strocko, 2020a, pp. 2 y ss., y Strocko, 2020b).

2. Exposición de la nota del Secretariado OCDE sobre convenios de doble imposición e impacto de la crisis COVID-19

2.1. Cuestiones que afectan a la imposición societaria

2.1.1. Problemas relacionados con la creación de «establecimientos permanentes»

2.1.1.1. Establecimiento permanente de cláusula general (art. 5.1 MC OCDE)

La circunstancia de que existan trabajadores de una empresa que estén desarrollando su actividad laboral en una jurisdicción distinta de aquella en la que tienen situado su «centro de trabajo habitual» genera un riesgo de «EP» para las mismas, que puede desencadenar el nacimiento de obligaciones tributarias formales y materiales para las entidades no residentes.

La OECD SAGN considera que el hecho de que un trabajador realice su actividad laboral remotamente desde su «hogar» (o vivienda) durante la crisis COVID-19 no debería crear un EP para la empresa no residente con arreglo al artículo 5.1 de los CDI.

Tal conclusión se puede extraer de los Comentarios al MC OCDE sobre el artículo 5 del MC OCDE, pero, a su vez, la nota del Secretariado OCDE destaca que tal posición debería extenderse a situaciones extramuros de los CDI, como es el caso de la aplicación unilateral de legislación doméstica allí donde no media un CDI o donde este no cubre los impuestos locales o estatales (como es el caso de los CDI concluidos por EE. UU.).

La OCDE considera que en el contexto de la crisis COVID-19, los trabajadores se ven obligados a trabajar desde su vivienda como resultado de casos de fuerza mayor (limitaciones en la movilidad impuestas por autoridades públicas) y no por necesidades propias de las empresas, de manera que no resulta deseable que ello desencadene nuevas obligaciones tributarias para las empresas (como las que derivan de la creación de un EP en otro país).

Por tanto, considerando la naturaleza extraordinaria de la crisis COVID-19, y en la medida en que ello no se convierta en una nueva norma con el tiempo, el «teletrabajo desde el hogar/vivienda» no crearía un EP para el empleador, ya porque carece del «suficiente

grado de permanencia» o continuidad, ya porque la empresa carece del derecho de acceso o control sobre el *home office* y proporciona un lugar de trabajo (distinto) a disposición de los trabajadores.

2.1.1.2. Establecimiento permanente derivado de actuaciones del agente dependiente (art. 5.5 MC OCDE)

La OECD SAGN plantea igualmente si las actividades desarrolladas por una persona física que trabaja temporalmente desde su hogar o vivienda para un empleador no residente pueden generar un «EP de agente dependiente» (ex art. 5.5 MC OCDE).

A este respecto, la clave aquí (entre otras circunstancias) pasaría por determinar la «habitualidad» del ejercicio de los poderes de contratación por parte del agente (en nombre de la empresa no residente) en el Estado donde está temporalmente localizado.

La OCDE pone de relieve que el ejercicio de tales poderes por el agente de forma puramente temporal o transitoria no determina habitualidad a los efectos del artículo 5.5 del MC OCDE 2014². La misma conclusión resulta aplicable en el marco de los CDI que sigan el MC OCDE 2017, dado que también aquí se requiere que la presencia que una empresa no residente mantenga en el otro país supere un umbral de transitoriedad³. Sin embargo, tal posición no es defendible donde el agente viniera ejerciendo tales poderes desde su vivienda con anterioridad a la crisis COVID-19.

2.1.1.3. Establecimiento permanente de obra de construcción (art. 5.3 MC OCDE)

Las obras de construcción pueden haber sido suspendidas temporalmente como consecuencia de la crisis COVID-19, de suerte que tal interrupción temporal de actividad puede computar a los efectos del cálculo del *time test* (12 meses, pero puede ser inferior según el CDI) del artículo 5.3 del MC OCDE⁴.

2.1.1.4. Posición derivada de la OECD SAGN sobre establecimientos permanentes

De la nota del Secretariado OCDE, a nuestro entender, parece deducirse lo siguiente:

² Parágrafo 33.1 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2014.

³ Parágrafo 98 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2017. En este caso, se requiere que el agente habitualmente concluya contratos o habitualmente desarrolle el papel principal para su conclusión.

⁴ Parágrafo 19 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2014.

- Que el cambio excepcional del lugar donde desarrollan su trabajo los empleados (o donde los agentes concluyen los contratos) debido a la crisis COVID-19 no creará nuevos EP.
- Que la conclusión temporal de contratos desde la vivienda de los trabajadores o agentes como consecuencia de la crisis COVID-19 no creará nuevos EP para las empresas.

La OECD SAGN, además de proporcionar la referida guía interpretativa del artículo 5 del MC OCDE, insta a las administraciones tributarias a desarrollar una guía doméstica sobre la aplicación de los umbrales de presencia física y actividad que determinan la existencia de un EP en su territorio y el correspondiente cumplimiento de obligaciones formales y materiales, de manera que se minimicen o elimine la carga indebida derivada de estas obligaciones a los contribuyentes en situaciones de falta de movilidad asociadas con la crisis del COVID-19. Y a este respecto, se aporta el ejemplo de **Irlanda** (*Irish Revenue Commissioners*) que ha publicado una guía que establece una regla de no reconocimiento de la presencia de una persona física en Irlanda –o donde sea relevante en otra jurisdicción– a efectos de la imposición societaria para una entidad (no residente) en relación con una persona física que es su empleado, administrador, proveedor de servicios o agente, si tal presencia resulta de restricciones de movilidad derivadas del COVID-19. La persona física y la entidad de que se trate deben conservar documentación de los hechos y circunstancias de la presencia de buena fe en tal Estado, o fuera del mismo, a efectos de su aportación a las autoridades fiscales como prueba de que tal presencia derivó de las indicadas restricciones de movilidad. Igualmente, la *Australian Tax Office* (COVID-19, QC 61775) ha publicado una guía que clarifica que el trabajo desarrollado por un empleado de una empresa no residente desde territorio nacional no determina un EP cuando resulte de las limitaciones de movilidad asociadas al COVID-19. La nota publicada en abril 2020 por el HMRC del Reino Unido (2020) también insiste mucho en que la existencia de un EP en su territorio requiere un cierto grado de permanencia en lo que se refiere a las actividades empresariales o habitualidad en el caso del agente dependiente.

2.1.2. Problemas relacionados con el cambio de residencia fiscal de una entidad (sede de dirección efectiva)

La segunda cuestión referida a la imposición corporativa a la que se refiere la OECD SAGN tiene que ver con la aplicación del criterio de sujeción fiscal de la «sede de dirección efectiva», utilizado a nivel doméstico y en los CDI, en el contexto de la crisis COVID-19.

Este criterio de conexión fiscal territorial (nexo) puede resultar afectado por la relocalización de los principales ejecutivos de una entidad como consecuencia de las limitaciones de movilidad derivadas de la crisis COVID-19, pudiendo determinar que una entidad sea considerada residente fiscal en varias jurisdicciones.

La OCDE considera que los cambios de localización de la residencia de los principales ejecutivos de una entidad que resulten temporales (duración inferior a un año) en el contexto de la crisis COVID-19 no deberían determinar un cambio de la «sede de dirección efectiva» de la entidad.

Algunos países como Irlanda han adoptado una guía administrativa que clarifica que tal presencia temporal de ejecutivos en su territorio (o en el de otro país) como consecuencia de las restricciones de movilidad derivadas del COVID-19 (*dislocation of executive officers*) no se tendrá en cuenta a los efectos de la residencia fiscal de las entidades (regla de *disregard*). La guía COVID-19 elaborada por la administración australiana (27 de marzo de 2020) también se posiciona en esta misma línea.

La OECD SAGN, más allá de proporcionar este ejemplo de posición administrativa (*Ireland's Revenue ruling*) que reduce significativamente los riesgos de doble residencia fiscal de sociedades, pone de relieve una guía interpretativa sobre la aplicación del artículo 4.3 del MC OCDE en este tipo de situaciones. Por un lado, se destaca como los CDI que sigan el MC OCDE 2017 remiten al procedimiento amistoso para que las autoridades competentes determinen la residencia fiscal de la entidad, con arreglo a una serie de criterios (v. gr., lugar donde habitualmente tienen lugar las reuniones del *board* o donde el CEO y los principales ejecutivos realizan habitualmente sus actividades, donde están localizados los *headquarters*, etc.)⁵ que deben aplicar a los hechos y circunstancias del caso⁶. Por otro lado, en el marco de los CDI que sigan el MC OCDE pre-2017, el artículo 4.3 resuelve la doble residencia atendiendo al criterio de sede de dirección efectiva, que atiende al lugar donde son adoptadas las principales decisiones de gestión y comerciales. También aquí el test de sede de dirección efectiva consiste en un análisis de hechos y circunstancias referidas a tal criterio. La OCDE enfatiza cómo los propios comentarios al artículo 4 del MC OCDE 2017 (para. 149) ponen de relieve la relevancia del lugar donde «ordinariamente» se adoptan las principales decisiones empresariales y comerciales por parte de los ejecutivos de mayor rango de la empresa. Insiste la OCDE en que el análisis de hechos y circunstancias referidas al lugar de toma de las principales decisiones de la empresa por los altos ejecutivos debe considerar el carácter «usual» u «ordinario» del mismo, y no aquel que responde a circunstancias excepcionales y temporales como las que resultan de las situaciones derivadas del COVID-19.

La OECD SGA se limita a formular tales «precisiones interpretativas» al hilo del artículo 4 del MC OCDE en el contexto de situaciones COVID-19, así como a mencionar la «regla de *disregard*» articulada por el *Ireland Revenue*.

⁵ Parágrafo 24 de los Comentarios al artículo 4 del MC OCDE 2017.

⁶ La OCDE también pone de relieve cómo las autoridades competentes de los Estados contratantes podrían acudir al artículo 25.3 para fijar criterios interpretativos generales para aplicar el criterio de sede de dirección efectiva.

A este respecto, no puede dejar de señalarse como la aplicación del criterio de sede de dirección efectiva, tanto en este contexto como en otros, puede no resultar sencilla entre otras cosas por la disparidad de enfoques sobre el mismo a nivel nacional; de hecho, desde el sector del *Private Equity & Hedge Funds* se ha alertado de las dificultades para lograr defender la residencia fiscal de las entidades comprendidas en la «estructuración» como consecuencia de las dificultades de movilidad de los consejeros y administradores, asociadas a la crisis⁷.

En este sentido, sería recomendable que los Estados establecieran una guía *ad hoc* clarificando su posición al respecto con carácter general y haciendo referencia a las excepcionales situaciones derivadas del COVID-19 de forma tal que se minimizaran los problemas derivados de las mismas.

2.2. Cuestiones relacionadas con la tributación de personas físicas

Los cambios excepcionales de la jurisdicción donde un trabajador ejerce su actividad por cuenta ajena (o donde el profesional desarrolla sus actividades por cuenta propia) debido a la crisis COVID-19 puede alterar su tributación con arreglo a las normas actuales previstas a nivel doméstico y en los CDI.

La nota del Secretariado OCDE se refiere únicamente a alguna de las cuestiones que pueden resultar afectadas por estas circunstancias.

2.2.1. Cuestiones relacionadas con trabajadores transfronterizos (*frontier workers*)

La OECD SAGN se refiere al caso donde como consecuencia de la crisis COVID-19 un gobierno ha aprobado «subsidios salariales» (*wage subsidies to employers*) para que las empresas mantengan a los trabajadores en nómina durante esta situación excepcional, de manera que la renta percibida por el trabajador sería imputable, de acuerdo con los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE, al lugar donde el empleo venía siendo desarrollado de forma habitual. En el caso de trabajadores fronterizos que trabajan en un país, pero residen en otro desde el que se desplazan de forma cotidiana (*cross-border worker*), tal país es aquel donde ejercen su empleo habitualmente.

⁷ A este respecto se recomienda documentar cómo y dónde se toman las principales decisiones de inversión y comerciales, y en qué condiciones de limitación de movilidad en los distintos países. *Vid.*: Gottlieb y Hamza (2020).

La OECD SAGN precisa que las reglas del artículo 15 de los CDI que siguen el MC OCDE asignan tributación exclusiva al Estado de residencia del trabajador cuando el empleo se ejerce en el mismo, pero hay reparto de poder impositivo sobre la renta del trabajo asociada al empleo con el Estado de la fuente cuando la actividad se realiza en el mismo, salvo cuando concurre una serie de circunstancias (apartado 2, art. 15 MC OCDE).

Ahora bien, en el actual contexto donde se han aprobado «paquetes de estímulo» por parte de los gobiernos en forma de «subsidios laborales» a los empleadores a efectos del mantenimiento del empleo durante la crisis COVID-19, a pesar de las restricciones en el ejercicio del empleo, la OCDE considera que tales pagos recibidos por los empleados se asemejan a *termination payments* (pagos por interrupción de la relación laboral). De acuerdo con el parágrafo 2.6 de los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE, tales pagos deben imputarse al lugar donde el empleado hubiera trabajado, de suerte que en la mayoría de las circunstancias tal lugar sería aquel donde trabajaba antes de la crisis COVID-19.

La aplicación de tal regla debe permitir al Estado de la fuente gravar la renta con arreglo al CDI, y el Estado de residencia debería eliminar la doble imposición internacional (exención/imputación).

Por otro lado, la OECD SAGN hace referencia a situaciones comprendidas en cláusulas especiales que recogen los CDI en materia de «**trabajadores fronterizos**», en la medida en que tales cláusulas en muchos casos establecen limitaciones en relación con el número de días que un trabajador puede trabajar fuera de una determinada jurisdicción para que se aplique tal régimen especial. En particular, puede acontecer que el Estado fuente donde se venía desarrollando el trabajo pierda su derecho de gravamen como consecuencia de las limitaciones de movilidad del trabajador por la crisis COVID-19, y ello determine el surgimiento de nuevas obligaciones fiscales formales y materiales en los dos Estados (v. gr., retenciones, *reporting*, solicitud de devolución de retenciones, etc.). Dada la excepcionalidad de la situación, la OCDE SAGN hace un llamamiento a la coordinación fiscal entre los países para mitigar los costes de cumplimiento de empleadores y empleados asociados involuntariamente a un cambio temporal del lugar donde se desempeña el trabajo. Sin embargo, la OCDE no propone medida alguna a tal efecto, a pesar de que varios países (Francia, Alemania, Países Bajos, Suiza, Bélgica o Luxemburgo) han alcanzado acuerdos bilaterales de naturaleza interpretativa que establecen que el estatus de trabajador fronterizo (a los efectos de tales cláusulas especiales) no resulta afectado por la circunstancia de que tales trabajadores desempeñen su actividad desde su país de residencia habitual⁸. Tal regla, a

⁸ Los acuerdos adoptados bilateralmente entre las autoridades competentes de estos países se refieren a la aplicación del régimen especial de tributación de trabajadores fronterizos que asigna la tributación al Estado de la fuente donde se desempeña el trabajo con habitualidad, de suerte que estos convenios recogen una cláusula que permite el teletrabajo desde el Estado de residencia fiscal por un número muy limitado de días al año (v. gr., 29 días en el CDI Francia-Luxemburgo o 19 días en el CDI Alemania-

nuestro juicio, podría articularse a través de un procedimiento amistoso entre los Estados contratantes en el marco de un CDI, o allí donde esto no fuera posible o se considerara insuficiente los Estados podrían adoptar una regla doméstica que estableciera la ficción de mantenimiento del *usual place of work* en relación con los casos donde el cambio de lugar de trabajo deriva del COVID-19, de suerte que tal regla aplicaría a los efectos del IRPF y las obligaciones tributarias que le corresponden al empleador (retenciones, *payroll taxes*, etc.).

Nótese, a su vez, que en casos donde el CDI no recoge una cláusula especial para trabajadores fronterizos, aplicarían las reglas generales del artículo 15 del CDI que permite el gravamen de los salarios o remuneraciones similares por parte del país de la fuente a partir del criterio del ejercicio del empleo en su territorio, salvando las situaciones que, por aplicación del apartado 2, del artículo 15, determinan la tributación exclusiva de la renta en el país de residencia del trabajador. En el caso en que el trabajo se desarrollase en un país distinto del de residencia fiscal del trabajador, como consecuencia de limitaciones de movilidad asociadas al COVID-19, no puede excluirse que tal país (*host country*) pudiera gravar la remuneración percibida por el trabajador durante tal periodo, tanto allí donde no existe un CDI aplicable como cuando resulta tal caso, dado que el artículo 15.2 de los CDI no exceptúa el gravamen en la fuente en casos de fuerza mayor⁹.

2.2.2. Cuestiones relacionadas con el cambio del estatuto de residencia fiscal de personas físicas

La OECD SAGN se refiere a dos situaciones potencialmente afectadas por la crisis COVID-19, aunque se parte de la premisa de que será poco probable que las limitaciones de movilidad derivadas de esta crisis afecten a la residencia fiscal de las personas físicas a los efectos de la aplicación de un CDI.

Por un lado, la OCDE aborda el caso de personas físicas que, con motivo de un viaje, desplazamiento laboral/profesional, están fuera de su país de residencia fiscal (habitual) y han quedado «confinados» en otro país donde están viviendo mientras dura la limitación de movilidad. En este tipo de casos lo normal es que, allí donde resulte aplicable un CDI, las disposiciones del convenio excluyan la calificación de residente fiscal de estas personas en el país donde están «confinadas».

Luxemburgo) sin que afecte a tal regla de tributación; de esta manera, el acuerdo interpretativo vendría a clarificar que los días de teletrabajo motivados por las limitaciones de movilidad no computan a los efectos de tal cláusula.

⁹ Así lo han puesto de relieve algunos *practitioners* (vid. Johnston, 2020, p. 2). Nótese a este respecto como la regla de los 183 días del artículo 15.2 a) del MC OCDE toma en consideración los días de baja, enfermedad, cierre, etc., salvo cuando se impida al trabajador abandonar el territorio del país de que se trate y siempre que esta tuviera de no ser así derecho a la exención.

Por otro lado, la nota OCDE menciona los casos de personas que trabajan en un Estado de acogida durante más tiempo y han adquirido el estatus de residencia fiscal allí (trabajadores desplazados, por ejemplo), pero como consecuencia de la crisis COVID-19 regresan a su país de origen. En este tipo de casos no puede excluirse que estas personas sean consideradas doblemente residentes fiscales por estos dos países.

La OECD SAGN pone de relieve como los CDI poseen cláusulas que pueden eliminar las situaciones de doble residencia (*tie-breaker rules* del apartado 2, del art. 4). Así, en el primer caso antes referido, las reglas de doble residencia del CDI normalmente determinarán que el contribuyente sea calificado como residente fiscal en el país de origen (*home country*), por aplicación de los criterios de «vivienda habitual permanente» (*home*) o del «centro de intereses económicos», «morada» o «nacionalidad».

En el segundo caso antes mencionado operarían las mismas reglas (*tie-breaker rules*), pero su aplicación resulta más incierta debido a que los vínculos con el Estado de acogida son más estrechos y pueden producirse situaciones más equilibradas en términos de coexistencia de nexos territoriales objetivos y subjetivos. En este tipo de situaciones el criterio del *habitual abode* o «lugar de morada habitual» puede escorar la asignación de residencia fiscal a favor del Estado de acogida.

La OECD SAGN, además de poner de relieve que lo normal es que no se susciten casos de doble residencia fiscal en estas situaciones, considera que el análisis de estos criterios debería realizarse por las administraciones tributarias teniendo en cuenta un periodo normal de tiempo y no las circunstancias excepcionales resultantes de la crisis COVID-19.

Algunos países han adoptado medidas para salir al paso a estos problemas. La administración tributaria de **Reino Unido** ha introducido una nueva guía administrativa a través del *HMRC Internal Manual*, estableciendo una regla de *disregard* o no reconocimiento de los días que una persona física resida o permanezca en territorio nacional como consecuencia de circunstancias excepcionales asociadas a las limitaciones de movilidad de la crisis COVID-19 (v. gr., cuarentena, cierre de frontera internacional, retorno al Reino Unido por indicación del empleador relacionado con la pandemia en otro país). **Australia e Irlanda** han adoptado medidas administrativas de corte similar.

3. Consideraciones finales

La OECD SAGN se limita a poner de relieve una serie de circunstancias excepcionales asociadas a la crisis COVID-19 y destacar como normalmente la actual guía OCDE sobre las cláusulas convencionales afectadas (Comentarios al MC OCDE) permite evitar el surgimiento de problemas de doble imposición allí donde resulta de aplicación un CDI. Estamos, por tanto, ante una primera reacción de coordinación fiscal de baja intensidad, con todas las implicaciones (limitaciones de alcance) que ello conlleva.

Tanto en este tipo de situaciones descritas en la referida nota OCDE como en otros casos donde no resulta de aplicación un CDI (o este no posee virtualidad jurídica al tratarse de un «impuesto no cubierto» por el mismo), la OCDE insta a las administraciones tributarias a que clarifiquen que la presencia de personas físicas no residentes en su territorio como consecuencia de limitaciones de movilidad derivadas de la crisis COVID-19 no deben ser tenidas en cuenta a efectos de determinar la existencia de un EP o propiciar un cambio de residencia fiscal de tales personas físicas o de entidades al tratarse de un caso de «fuerza mayor». Otra opción que podría considerarse pasa por articular una nueva regla que pivota sobre una ficción de que los empleados/agentes continúan realizando su trabajo/actividad en el mismo lugar que con anterioridad a la crisis COVID-19, tal y como ha propuesto el *United States Council for International Business* (USCIB, 2020).

La clarificación administrativa de la aplicación de una regla de *disregard* de los días de presencia física de un no residente en el territorio de un Estado que obedezcan a circunstancias excepcionales asociadas a la crisis COVID-19, en el sentido establecido por algunas administraciones de países OCDE (v. gr., Reino Unido, Irlanda, Australia), puede ser útil para evitar problemas de doble residencia fiscal de personas físicas o empleados e incluso evitar la creación de un EP para la empresa no residente. Sin embargo, tal regla no parece suficiente para resolver problemas relacionados con la tributación de trabajadores fronterizos o aquellos desplazados que están desempeñando su empleo en lugar distinto de su centro de trabajo habitual, de suerte que aquí parece ser necesario un «acuerdo interpretativo» bilateral con arreglo al artículo 25 de los CDI, que confirme la ficción de *employment at the usual place of work*, aunque lógicamente todo dependerá del reparto de poder tributario establecido en el convenio aplicable¹⁰.

Dada la alta movilidad de trabajadores de las empresas españolas internacionalizadas y de aquellos que trabajan para grupos multinacionales extranjeros, resultaría aconsejable que las autoridades españolas adoptaran con prontitud medidas en línea con las «recomendaciones» de la OCDE¹¹.

No puede dejar de señalarse como la crisis COVID-19 posee un impacto en materia de fiscalidad internacional que supera ampliamente las cuestiones abordadas en la nota interpretativa del Secretariado OCDE. Así, cabe apuntar como esta crisis está provocando cambios organizativos, afectando al *supply chain*, y trayendo consigo reestructuraciones y alteraciones funcionales que reconfiguran las cadenas de valor e impactan sobre toda la

¹⁰ Nótese que los CDI de España con Francia y Portugal contienen cláusulas especiales de trabajadores fronterizos que asignan el derecho de imposición exclusiva al Estado de residencia del trabajador. En este contexto las dificultades surgen de la acreditación de la condición de «trabajador fronterizo». Las situaciones de limitación de movilidad asociadas a la crisis COVID-19 no deberían afectar negativamente al estatus de trabajador fronterizo que se venía ostentando.

¹¹ En este mismo sentido se ha pronunciado la AEDAF (2020).

imposición corporativa e impuestos indirectos (IVA, aduanas), y muy en particular sobre la política de precios de transferencia de los grupos de empresas que, en muchos casos, deberá ser recalibrada (Chi, Teoh, Tang y Cody, 26 March 2020). La sostenibilidad fiscal de estructuras intermedias dotadas de baja sustancia puede resultar todavía más compleja, en un contexto post-COVID (Vanistendael, 2020, pp. 79 y ss.).

De esta forma, la crisis COVID-19 también requiere una «gestión fiscal activa» de las nuevas situaciones derivadas de la misma a efectos de la aplicación del «sistema de fiscalidad internacional», considerando la necesidad de adoptar «posiciones fiscales» en un entorno donde, por un lado, concurren dificultades para aplicar unas reglas y estándares internacionales pensados para otro tipo de situaciones (ordinarias) y, por otro, se ha instrumentado una limitada coordinación fiscal internacional hasta la fecha.

Las administraciones tributarias también están soportando un alto nivel de disrupción en su actividad asociada a la crisis COVID-19, de suerte que junto a las medidas de seguridad y distanciamiento socio-laboral se están articulando nuevas fórmulas de desarrollo de la actividad (cada vez más digitales) que afectan al modo en que se desarrollan las actuaciones de gestión tributaria; el *Forum on Tax Administration* OCDE (2020, pp. 34 y ss.) ha puesto de relieve cómo en este contexto las autoridades fiscales deben potenciar los servicios de asistencia a los obligados tributarios y la aplicación de mecanismos que refuercen la seguridad jurídica, siendo recomendable, asimismo, el desarrollo de enfoques cooperativos¹² para favorecer la aplicación de las normas tributarias en un contexto y circunstancias económicas excepcionales.

La transformación de los negocios y las reorganizaciones empresariales que previsiblemente podrían acometerse como consecuencia de la crisis pandémica puede traer consigo cambios importantes que afectan a la cadena de valor, la política de precios de transferencia, financiación del grupo, flujos de inversión y desinversiones, gestión de la tesorería, etc., y que deben acometerse en un contexto económico de recesión, de suerte que los principales estándares fiscales internacionales están pensados para contextos económicos ordinarios donde se distribuye el poder tributario sobre los beneficios de los grupos de empresas, pero no están pensados para redistribuir las pérdidas ni asignarlas de forma parametrizada. Todo ello plantea desafíos importantes para la función fiscal de las empresas; en este contexto, una administración realmente cooperativa debería contribuir a que las empresas adapten su modelo fiscal a las nuevas circunstancias en condiciones de mayor seguridad jurídica.

¹² Un buen ejemplo en esta línea lo aporta la administración tributaria australiana: ATO (2020).

Referencias bibliográficas

- AEDAF. (2020). *COVID-19. Impacto de las restricciones al movimiento sobre reglas de residencia fiscal.*
- ATO. (26 March 2020). *Support for Large Business Impacted by COVID-19.* QC 61787.
- Chi, C., Teoh, C., Tang, T. y Cody, B. (26 March 2020). *COVID-19 Puts Limited Risk Structure at Risk.* *Bloomberg Tax.*
- Gottlieb, I. y Hamza, A. (2020). *Virus Moves Countries to Ease Rules on Where Companies are Taxed.* DTR, *Bloomberg Tax.*
- HMRC. (2020). *Approach to Company Residence and Permanent Establishments in response to COVID-19 Pandemic.* BAI-HMRC.
- Johnston, S. (2020). *OECD Clears Up Cross-Border Tax Treaty Doubts Amid Virus Crisis.* *TNI.*
- OECD. (2020). *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers.* Paris: OECD.
- OECD Secretariat. (2020). *Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis.* OECD.
- Strocko, K. (2020a). *Countries Relax Tax Residency Rules for Cross-Border Workers.* *TNI.*
- Strocko, K. (2020b). *Irish Tax Authorities Relax Residency Requirements.* *TNI.*
- USCIB. (23 March 2020). *Letter to the Secretary of the US Treasury.*
- Vanistendael, F. (2020). *Coronavirus and the Tax World.* *TNI.*