



## RECOMENDACIONES FISCALES DE LA OCDE ANTE LA PANDEMIA PROVOCADA POR EL COVID-19 Y SU IMPACTO EN URUGUAY

El mundo está atravesando lo que tal vez sea la mayor emergencia sanitaria de los últimos 100 años, la que está generando un impacto a nivel global sin precedentes, no solo desde un punto de vista sanitario, sino también desde un punto de vista social, político, económico y fiscal.

Es por ello que, la mayoría de los países ya han tomado medidas internas tendientes a paliar la situación, pero también, con la intención de generar criterios globales que tiendan a mejorar la situación mundial de manera uniforme, se han involucrado las organizaciones internacionales.

Al respecto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ("OCDE" por sus siglas en inglés) no se ha quedado atrás, y durante los últimos meses ha publicado algunas recomendaciones fiscales que podrían ser aplicadas por parte de las administraciones de los distintos países afectados, con el objetivo de atenuar el impacto que la crisis está generando sobre sus empresas y ciudadanos. Hasta ahora, la OCDE trabajó siempre en aumentar la recaudación acorralando a contribuyentes. Por primera vez, gracias a la crisis del COVID 19, la OCDE recomienda bajar impuestos, entre otros alivios para contribuyentes.

En cuanto a las recomendaciones elaboradas por la OCDE, podemos diferenciar estas en dos tipos de acuerdo a su alcance:

- a) aquellas tendientes a suavizar las obligaciones fiscales de empresas y ciudadanos, y**
- b) las tendientes a dar soluciones ante cuestiones relacionadas con la residencia fiscal y su impacto en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición.**

### Medidas tendientes a suavizar las obligaciones fiscales de empresas y ciudadanos

La OCDE elaboro una lista de recomendaciones como reacción ante la abrupta caída de la actividad económica y la incertidumbre que la misma ha causado, teniendo como objetivo la inyección de liquidez a las distintas empresas, para que estas puedan continuar con su operativa.

La OCDE deja en claro que estas recomendaciones tienden a dar asistencia a las políticas llevadas adelante por los distintos gobiernos y no son de carácter obligatorio.

- Dar apoyo económico en efectivo, por intermedio del sistema fiscal, a los trabajadores e individuos, a través de beneficios por desempleo, enfermedad o licencia, incluyendo en estos beneficios a aquellas personas que normalmente no están alcanzados por los mismos;
- Extender los vencimientos para el pago de impuestos, recomendando también renunciar o aplazar el pago de las cargas sociales para empresas y trabajadores independientes, en este sentido específicamente menciona el diferimiento en el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para algunos productores;
- No gravar la renta obtenida por el trabajador en horas extras y que tampoco se realicen aportes sociales por las mismas;
- Activar lo más rápido posible la devolución del IVA por el exceso pagado;
- Ajustar el pago de anticipos de impuestos, considerando el impacto económico que el contribuyente tendrá al finalizar el año fiscal producto de la crisis económica que estamos transitando;
- Renunciar o aplazar el pago de impuestos que no “muevan la aguja” o que no sean tan relevantes respecto de la recaudación fiscal (por ejemplo, el impuesto al patrimonio);
- Ser más generoso con el traslado de pérdidas de ejercicios anteriores para beneficiarse de estas al momento de pagar los impuestos;
- Lograr un equilibrio fiscal entre los estímulos y la consolidación fiscal una vez que se supere la pandemia;
- Otorgar quitas de penalidades o intereses en el pago de impuestos fuera de plazo, incluso dar facilidades de pago con planes de financiamientos a largo plazo;
- No auditar empresas durante la crisis, con excepción de los casos donde el fraude esté involucrado;
- Utilizar los canales digitales para la realización de trámites, y realizar una comunicación adecuada y clara entre la administración tributaria y los contribuyentes.

Uruguay no se ha quedado atrás y ha aplicado sus medidas fiscales frente a la Pandemia. Al visualizar las recomendaciones sugeridas por la OCDE, podemos decir que el gobierno uruguayo ha tenido coherencia entre las medidas tomadas internamente desde un punto de vista fiscal y lo sugerido por parte de la OCDE.

### **Medidas tendientes a solucionar cuestiones relacionadas con la residencia fiscal y su impacto en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).**

Producto de la crisis sanitaria, se ha visto restringida la movilidad de las personas en los últimos meses, ya sea por el cierre de fronteras como por la implementación de cuarentenas obligatorias. Esto se ha traducido en una imposibilidad para los trabajadores transfronterizos de realizar sus tareas físicamente en el país donde se los emplea, debiendo quedarse en casa y teletrabajar, o por el contrario se han visto imposibilitados de regresar a sus países de residencia fiscal.

Este hecho está causando un impacto relevante en la fiscalidad tanto de las personas como de las empresas. Por este motivo es que la OCDE ha realizado un análisis de estas cuestiones y de como las mismas pueden impactar en los CDI, dejando algunas sugerencias de cómo deben ser tomados los cambios provocados por la pandemia en cuanto al concepto de residencia fiscal a la hora de aplicar un CDI.

En este sentido se pueden diferenciar dos alcances subjetivos de las recomendaciones, los que involucran a la residencia fiscal de las personas físicas y los que lo hacen con las empresas.

• **Recomendaciones que involucran la residencia fiscal de las personas físicas**

Concernientes al cambio de residencia fiscal de los individuos

El texto publicado por la OCDE entiende que debido al COVID-19 nos podemos encontrar con dos escenarios:

I. Una persona se encuentra temporalmente fuera de su casa y queda varado en el país de acogida a causa de la crisis desatada por el COVID-19;

II. Una persona se encuentra trabajando en un país, en el cual, adquirió su “status” de residente fiscal, pero temporalmente vuelve a su anterior país de residencia fiscal, debido a la crisis provocada por el COVID-19.

Al respecto, la OCDE manifiesta que en el primer escenario no sería correcto que la persona sea considerada como residente fiscal en el país donde se encuentra temporalmente a raíz de las circunstancias extraordinaria causadas por el COVID-19, más allá que esta presencia haya provocado, que la misma adquiera la calidad de residente fiscal (por presencia física) de acuerdo a la legislación interna de dicha jurisdicción. Y en este caso, si un CDI es aplicable, la persona no sería considerada residente fiscal en el país donde se encuentra temporalmente retenida a causa del COVID-19.

En el segundo escenario la OCDE entiende que sería incorrecto que la persona pierda la calidad de residente fiscal en el nuevo país que la adquirió, por el hecho de haberse trasladado a causa del COVID-19 a su anterior país de residencia fiscal. Entendiendo entonces que si resulta aplicable un CDI la persona no se considerara residente en su anterior país de residencia, por el hecho de haber permanecido allí a causa del COVID-19.

Es importante aclarar que, a la hora de determinar el ámbito de aplicación subjetivo de un CDI, (basado en el modelo de la OCDE), resulta de vital importancia el concepto de la residencia.

El modelo OCDE menciona en su artículo 4 que se entenderá por residente de un Estado contratante, a toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, este sujeta a impuestos en él por razón de domicilio, residencia, etc., no definiendo el concepto de residencia, sino remitiendo el mismo a la legislación interna de cada Estado.

Generalmente los Estados entienden que las personas físicas obtienen su residencia fiscal en un Estado por permanecer allí una cierta cantidad de días en un año calendario (por ejemplo, la normativa uruguaya establece que una persona será residente fiscal en el país si permanece en él, más de 183 días durante el año civil, computando para determinar dicho periodo de permanencia las ausencias esporádicas en la medida que no excedan los 30 días corridos).

**Por lo tanto, resulta de vital importancia lo expresado por la OCDE a la hora de considerar la permanencia de una persona en un país y como esta puede incidir en su calidad de residente fiscal, proponiendo asimismo a las administraciones tributarias que tengan en cuenta las circunstancias excepcionales de la pandemia y realicen sus pruebas de presencia física atendiendo a periodos temporales superiores a los previstos en la normativa.**

Es importante mencionar que ya existen varios países (Australia, Reino Unido, Irlanda, entre otros) que han tomado esta iniciativa, y sus autoridades fiscales han manifestado su intención de ignorar los días de presencia en su territorio de personas físicas consecuencia de una movilidad asociada a la crisis sanitaria.

## - Recomendaciones que involucran la residencia fiscal de las empresas

Con respecto a las empresas a las que les aplique un CDI, es oportuno mencionar que la regla general desde el punto de vista de la fiscalidad, es que las rentas empresariales se gravan en el país de residencia de las mismas, y solo se gravaran en otro Estado, si la empresa tiene en este otro Estado, un “establecimiento permanente”. Según la definición dada por el modelo del convenio de la OCDE en su artículo 5 párrafo 1 para que exista un establecimiento permanente debe existir un lugar fijo, utilizado para llevar adelante el negocio de la empresa y que el mismo se encuentre “a disposición” de la misma.

La situación de emergencia sanitaria actual ha llevado a los trabajadores de las empresas a permanecer en países distintos a los que trabajan regularmente y a trabajar desde sus casas, lo que puede llevar a crear un establecimiento permanente para las empresas en esos países donde los trabajadores están desempeñando sus tareas.

Al respecto, la OCDE ha expresado que, en los casos expuestos anteriormente, no deberían considerarse como un establecimiento permanente al nuevo lugar de trabajo a causa del COVID-19, ya que la vivienda de un empleado no debe adquirir el carácter de permanente y tampoco se debe entender que se encuentra a disposición de la empresa empleadora.

En la misma línea, en el ámbito de las empresas, donde los criterios de residencia fiscal generalmente son el lugar de constitución y/o el territorio en donde radica la sede de dirección efectiva, (el lugar donde radica la dirección y el control de las actividades de la compañía), la OCDE ha entendido que el hecho de que las decisiones a raíz de la pandemia sean tomadas por videoconferencias en lugares distintos a aquellos donde se encontraba la dirección de control de las actividades de la compañía, no debería afectar el lugar de residencia que la misma tenía previamente a la pandemia.

Para esto se deberá determinar todos los hechos y circunstancias y no solamente los acaecidos durante el periodo excepcional de la pandemia.

Al contrario de lo expresado anteriormente, para los establecimientos permanentes de construcción, instalación o montaje, la OCDE entiende que los periodos en los que las obras sean paralizadas a causa del COVID-19, deben considerarse para el computo del periodo establecido para este tipo de establecimiento permanente.

**En conclusión, es trascendente que los países se acojan a estas recomendaciones brindadas por la OCDE ya que las mismas resultarían en una solución ante las circunstancias extraordinarias causadas por el COVID-19 y su impacto en los conceptos de residencia fiscal de las personas y empresas.**

**Al respecto Uruguay no se ha expresado oficialmente, pero es razonable que, a la hora de determinar la residencia de las personas, estas cuestiones sean analizadas en línea con las recomendaciones de la OCDE. Incluso para aquellos casos donde no existe un CDI con el otro Estado.**

**Es usual ante crisis ver a las Autoridades fiscales crear o aumentar impuestos temporalmente “para siempre”. Sería deseable que esta situación se diera para los ambos lados y algunos de los alivios que hoy en día vemos de parte de las Autoridades fiscales permanezcan pasada la pandemia.**