

Jornadas Tributarias 2020

Dr. Sebastián Arcia



Ministerio
**de Economía
y Finanzas**

DGI DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA



XIII JORNADAS ACADEMICAS DE DGI

Impacto de la pandemia en la residencia fiscal y en el Establecimiento Permanente a nivel doméstico y de los Convenios.

Dr. Sebastián Arcia
1 de diciembre de 2020

PROBLEMÁTICA

La pandemia provocada por el COVID 19 afectó entre, otros aspectos, la movilidad de las personas.

- Hubo quienes debieron permanecer mas de lo esperado en terceros países.
- Hubo otros que, por el contrario, tuvieron que migrar de jurisdicciones en las que estaban desempeñando tareas para volver a sus países de origen.

Esto generó diversos impactos en materia de fiscalidad internacional (tanto respecto de aquellas normas internas pero con vocación de trascender el ámbito local como respecto de los CDIs).

PROBLEMÁTICA

- Impacto en la hipótesis de residencia asociada a un plazo de permanencia en un país
- Impacto en la hipótesis de residencia asociada al “centro de intereses vitales”.
- Impacto en la residencia de las entidades asociada a la “Sede de Dirección Efectiva”
- Impacto en la hipótesis de EP material.
- Impacto en la hipótesis de EP material.
- Impacto en la hipótesis de EP de servicios.
- Impacto en otros aspectos de los CDIs (arts. 14, 15, etc.).

Trascendencia del COVID en la residencia fiscal

Importancia de la “residencia” a nivel doméstico

- Comporta el factor de conexión legitimante para el ejercicio de la potestad tributaria en caso de imposición sobre base “mundial”.

Conexión tributaria: Relación legal entre el Estado y un sujeto en virtud del cual aquel pueda legitimar su derecho a imponer Tributos.

Debe existir una conexión relevante mínima con el territorio del Estado para que éste pueda ejercer su potestad tributaria.

Trascendencia del COVID en la residencia fiscal

Importancia de la residencia a nivel de los CDIs

- Determina ámbito de aplicación subjetivo del CDI.
- Actúa como base fundamental para la distribución de las potestades tributarias entre los Estados parte.
- Define quién elimina la doble imposición en caso que la tributación sea compartida.

Trascendencia del COVID en la residencia fiscal

Interrelación entre lo domestico y lo internacional.

- Eventual discusión a nivel de la normativa doméstica respecto al régimen impositivo aplicable según si se es o no residente.
- Eventual problema respecto de la aplicación o no de Convenios debido al cambio de residencia de las personas.

Pandemia y residencia personas físicas por los “183 días”



Pandemia y residencia personas físicas por los “183 días”

¿Es residente uruguayo?



Pandemia y residencia personas físicas por los “183 días”

- El criterio general a nivel del derecho comparado ha sido el de interpretar a esta hipótesis de residencia de la manera mas amplia y objetiva posible.
- Algunos países prevén excepciones taxativamente previstas tales como enfermedad, prisión o estudios (Alemania, USA, Argentina, etc.)
- Nuestra ley no prevé excepciones. Mediante la Consulta 5660 la DGI ha entendido que el ánimo no es relevante y que basta con verificar la hipótesis de manera objetiva para devenir residente.

Residencia personas físicas y los “183 días”

- Este relativo consenso respecto de la verificación de residencia fiscal por la mera presencia física, se vio afectado por la pandemia en aquellos casos en que las personas físicas se vieron forzadas a permanecer en un país debido al cierre de fronteras, o tuvieron que regresar a sus países de origen a pesar de su voluntad.
- El pasado 3 de abril la OCDE emitió un reporte sobre el impacto del Covid-19 en la aplicación de los CDIs por la cual, modera el categórico criterio que había venido pregonando respecto de la objetividad e inflexibilidad del criterio de los “183 días”. En esencia, pretende demostrar que los desplazamientos forzados que la pandemia ha provocado y sigue provocando no tendrían mayores efectos en la fiscalidad internacional.

Pandemia y residencia personas físicas por los “183 días”

- No hemos advertido que dicho reporte hubiera tenido una eficacia en la normativa doméstica ni en los criterios que venían sustentando los fiscos.
- A modo de ejemplo podemos citar la Resolución nº V1983-20 dictada por la Dirección General de Tributos española el pasado 17 de junio relativa a un matrimonio de residentes fiscales del Líbano, quienes llegaron a España en enero de 2020 para un viaje de 3 meses pero que, debido al estado de alarma, deberían permanecer en España de manera indefinida a causa del cierre de fronteras. Ante ello consultaron si los días de permanencia en España debido al “estado de alarma” se consideraban para el cómputo de la residencia por permanencia en dicho país por mas de 183 días dentro del año natural. La respuesta del Fisco español fue categóricamente afirmativa en tanto no reconoció excepción de tipo legal alguno para negar la residencia fiscal española.

Pandemia y residencia personas físicas por los

“183 días”

¿Es esperable que la coyuntura, motive cambios normativos o interpretativos del fisco nacional?

Creemos que no.

Respecto de un eventual cambio normativo, el mismo debería ser canalizado por vía legal y no tenemos conocimiento de la existencia de ningún proyecto ni borrador de proyecto de ley en tal sentido. Tampoco hemos notado un reclamo desde el sector de la academia.

En cuanto a eventuales cambios interpretativos de la normativa vigente, tampoco advertimos que los mismos pudieran generarse. En primer lugar, debido a que estratégicamente no sería prudente que Uruguay relativice la interpretación objetiva que hasta el momento ha tenido, sin cotejar qué están haciendo los demás Estados. No sería acertado que Uruguay flexibilizara la residencia por presencia física, resignando así la amplia potestad tributaria sobre sus residentes (“full tax liability”) cuando el resto de los Estados, o al menos, los estratégicamente mas relevantes no lo han hecho. Por otra parte, un cambio de criterio respecto de la residencia por presencia física podría desplegar efectos distorsivos sobre situaciones pasadas en las que se hubiera negado o aceptado la calidad de residentes a quienes, a la luz de una eventual nueva interpretación, no debieran haber recibido tal negativa o aceptación.

Pandemia y residencia personas físicas por los “183 días”

¿Entonces la pandemia resulta irrelevante?

Consideramos que, a la luz de la Sentencia del TCA N° 179/019 la cual se expidió sobre el alcance de las “ausencias esporádicas”, arribando a conclusiones que entendemos se extralimitaron del mero tenor literal de la normativa reglamentaria que define de manera objetiva y sin fisuras a tales ausencias, se podría abrir la posibilidad de especular aunque mas no sea con que eventualmente dicho organismo admitiera ciertas excepciones a la regla de los 183 días basadas en situaciones de permanencia contrarias a la voluntad de las personas.

Pandemia y residencia personas físicas por los “183 días”

cont. ¿Entonces la pandemia resulta irrelevante?

Así como el TCA consideró que el concepto de “esporádico” debería entenderse en su sentido “natural” mas allá del tenor literal de la reglamentación vigente que establece que las ausencias “*serán consideradas ausencias esporádicas en la medida que no excedan los treinta días corridos*”, también podría haber lugar para considerar que el término “permanecer” por mas de 183 días, debe asociarse a los casos en que la permanencia sea por voluntad de la persona.

Quien se encuentre en Uruguay a pesar de su voluntad, estaría “confinado” en el país.

La pandemia operaría de esta forma como una causal de “fuerza mayor” y, como tal, no debería tener incidencia en la residencia fiscal (conforme, Informe elaborado el 7/4 por el Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia de la Asociación Española de Asesores Fiscales, párrafo 17; y Comentario 5º al art. 15 del Modelo OCDE)

Pandemia y residencia personas físicas por los “183 días”

Crítica al argumento de la fuerza mayor:

- Esta causal de residencia es objetiva y se verifica por el simple hecho de “estar”.
- La fuerza mayor no aplica en el derecho tributario material.
- La fuerza mayor es un eximente, propio del Derecho Privado y del Derecho Penal para liberar a las personas de las responsabilidades que les genere el incumplimiento de las obligaciones asumidas.
- En el caso que nos ocupa, no se trata de obligaciones incumplidas sino de la verificación o no de una hipótesis de residencia.

No compartimos tales conclusiones: (i) asumen una postura extremadamente restrictiva; (ii) no hay norma positiva ni principio que impida invocar la fuerza mayor en el derecho tributario material; (iii) este instituto es de aplicación en cualquier escenario en el cual la voluntad del sujeto tenga efectos jurídicos.

Pandemia y residencia por “centro de intereses vitales”

- A nivel local no hay definición legal. Solo una presunción relativa que no tiene tal definición contra la cual comparar.
- Según Comentarios 14 y 15 al art. 4.2 del Modelo OCDE : sería el lugar en el que se tienen relaciones personales o económicas mas estrechas (relaciones familiares, sociales, actividades culturales, políticas o de cualquier otro tipo).
- Consideramos que en esta causal resulta mas evidente la incidencia de la voluntad del sujeto y la vocación de cierto ánimo de permanencia (caso “Larcher”, Francia, Sent. Consejo de Estado, 1995), por lo que la estadía en el país por imposición no debería contribuir a la verificación de residencia fiscal.

Pandemia y residencia por “centro de intereses vitales”

A nivel de los CDIs, el “centro de intereses vitales” constituye la regla de desempate (tie breaker rule) en caso de doble residencia de personas físicas que verifiquen a su vez residencia habitual en ambos Estados parte (literal a) del artículo 4.2. de los Modelos OCDE y ONU).

Un eventual cambio del centro de intereses vitales a causa de la pandemia, podría afectar la aplicación de un CDI de diversas maneras:

- (i) Generar una situación de doble residencia
- (ii) Generar un cambio en la aplicación de las normas de desempate
- (iii) Generar la no aplicación del CDI

Pandemia y residencia de entidades por Sede de Dirección Efectiva (“SDE”)

- A nivel local no se advierte impacto de la pandemia en materia de residencia de entidades, dado el carácter formal de nuestras hipótesis, asociadas al lugar de constitución o al domicilio estatutario de las mismas.
- No obstante, sí pueden generarse efectos en la aplicación de los CDIs vigentes, en dos aspectos sustanciales:
 - (i) Eventuales cambios en la residencia de entidades según la normativa del otro Estado parte.
 - (i) En la aplicación de la regla de desempate del art. 4.3.

Pandemia y residencia de entidades por Sede de Dirección Efectiva (“SDE”)

- Muchos Estados, prevén como hipótesis de residencia fiscal la del lugar en donde se encuentra la Sede de Dirección Efectiva (“Place of Effective Management” – “POEM”). Se trata del lugar en donde se adoptan las decisión estratégicas mas relevantes de la entidad.
- Hasta la versión 2017 del Modelo OCDE, la SDE ha sido la regla de desempate de residencia en materia de entidades.
- ¿Qué sucede si, como consecuencia de la pandemia, los miembros del Directorio de una Corporación que vivían en el Estado “A” deben migrar a sus países de origen?
- ¿Qué sucede si, como consecuencia de la pandemia, los miembros del Directorio de una Corporación que vivían en diversos Estados deben permanecer indefinidamente en el Estado “A” en el cual se encontraban circunstancialmente?

Pandemia y residencia de entidades por Sede de Dirección Efectiva (“SDE”)

- Según la OCDE, la pandemia no debería afectar la residencia de la entidad debido a que la estadía indefinida de los Directivos en un tercer Estado a causa de la pandemia sería algo extraordinario, pasajero y de fuerza mayor.
- Mas allá de admitir tales tres extremos, en qué medida ello podría operar como una causal de justificación del mantenimiento de la residencia, en caso que los Directores efectivamente ejerzan sus funciones en el Estado A o dejen de hacerlo en dicho Estado?.

Pandemia y residencia de entidades por Sede de Dirección Efectiva (“SDE”)

Ejemplo 1: Impacto del cambio de residencia en un CDI entre Uruguay y el Estado “A”.

“XX Corp.” era residente del Estado “A” y, como consecuencia de la pandemia mutó su SDE al Estado “B” por lo que pasó a ser residente de “B”.

Si Uruguay tuviera un CDI con “A” pero no con “B”, la situación anterior determina que dicho CDI no aplique y que “XX Corp” quede expuesta a eventuales situaciones de doble imposición.

Pandemia y residencia de entidades por Sede de Dirección Efectiva (“SDE”)

Ejemplo 2: Impacto del cambio de residencia en un CDI entre Uruguay y el Estado “A”.

“XX Corp.” es residente de Uruguay por lugar de constitución en donde también residían y actuaban sus dos Directores nacionales del Estado “A”, quienes, como consecuencia de la pandemia, debieron regresar a dicho Estado y actuar desde allí por lo que XX Corp. devino residente de “A”.

Hasta antes de la pandemia, Uruguay oficiaba como “Estado de la Residencia” en el marco el CDI con “A”, pero a partir de que XX Corp. devino también residente de “A” por SDE y dicho Estado pasó a su vez a ocupar la calidad de “Estado de la Residencia” en el referido CDI.

Pandemia y residencia de entidades por Sede de Dirección Efectiva (“SDE”)

Actualmente Uruguay registra los siguientes CDIs con la SDE como regla de desempate:

- Alemania
- Bélgica
- Corea
- Emiratos Árabes Unidos
- España
- Hungría
- India
- Liechtenstein
- Luxemburgo
- Malta
- Portugal
- Rumania
- Singapur
- Suiza

Efectos de la pandemia en el EP material.

Tal como lo ha sostenido la doctrina (tanto nacional como comparada) esta especie de EP implica, entre otros factores, que los no residentes tengan en otros Estados un espacio físico a su disposición.

¿Qué sucedería si, a causa de la pandemia, una persona (expatriada o impatriada) tuviera que permanecer en un Estado mas tiempo que el previsto, debiendo trabajar desde allí de manera remota (“home office”) para su empleador no residente de dicho Estado?

En la citada nota, la OCDE exhorta a los Estados miembro a que tales casos no sean considerados para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente debido que la empresa no residente carecería de “lugar fijo” por cuanto la vivienda del empleado no se encuentra a “disponibilidad” de dicha empresa.

Efectos de la pandemia en el EP material.

Entendemos que el “home office” por sí mismo no permitiría descartar la existencia de un EP ni tampoco confirmarla, sino que la calificación de tal debe ser analizada teniendo en cuenta el caso y la realidad concreta.

No es lo mismo que una persona trabaje desde su casa sita en un Estado para una empresa ubicada en otro Estado sin que ello sea una condición ni explícita ni implícitamente exigida por dicha empresa, que, por el contrario, la misma persona trabaje desde su casa por así haberlo acordado con su empleador o que el trabajo desde su casa o desde un lugar concreto debiera ser algo esencial para el desarrollo de su actividad.

Entendemos que en estos últimos casos, la “disponibilidad” del lugar por parte de la empresa no sería descartable, al menos, a primera vista.

Efectos de la pandemia en el EP material.

- No por casualidad, más allá de esta exhortación formulada por la OCDE, la reacción de los diferentes Estados, incluso algunos miembros de la OCDE mencionados en la misma nota (como Reino Unido y Australia), ha sido en el mejor de los casos, tímida, a excepción de Irlanda que se ha pronunciado expresamente respecto de que tales situaciones no verificarán EP.
- La Australian Taxation Office ha indicado que *“la presencia no planificada de empleados de compañías no residentes en Australia como consecuencia de las restricciones de viaje impuestas por el Covid-19 no dará lugar, en si misma, a la existencia de un EP en Australia”*.
- Estados Unidos optó por una medida arbitraria pero objetiva, disponiendo no tener en cuenta a los efectos de la residencia ni de la configuración de EP, la presencia física de no residentes por un período ininterrumpido de hasta 60 días calendario comenzando a partir del 1 de febrero y en o antes del 1 de abril del corriente año.

Efectos de la pandemia en el EP de construcción

- El EP de construcción se encuentra previsto tanto a nivel doméstico como en los CDIs vigentes.
- Esta categoría de EP condiciona su existencia a cierto plazo mínimo de duración de las obras de construcción, instalación y montaje.
- Existe cierto nivel de consenso en que “no puede considerarse que una obra haya terminado cuando los trabajos se interrumpen temporalmente. Las interrupciones estacionales o por otra causa deben incluirse en el cálculo de la duración de la obra” (cf. Comentario 55 al art. 5 del Modelo OCDE)
- No obstante, jurisprudencia de algunos Estados a dispuesto que las interrupciones que no se deban a motivos operacionales y tengan cierta duración no deberían computarse.
- Mas allá de la discusión teórica, la realidad evidencia que la pandemia no generó sustanciales dilaciones en este sector de actividad.

Efectos de la pandemia en el EP de servicios

- Tanto el Modelo ONU como la legislación nacional, prevén el EP de servicios “empresarial” que supone el desarrollo de una actividad por parte de una entidad no residente mediante personal contratado por ésta.
- La pandemia podría provocar el cese de un EP de servicios en caso que la entidad no residente decidiera expatriar a su personal antes de los 183 días.
- Tampoco habría EP si el servicio fuera prestado antes de los 183 días pero el personal debiera permanecer mas de dicho plazo como consecuencia de la pandemia. Tanto nuestra normativa como el Modelo ONU, establecen que el periodo de 183 días debe estar relacionado con la efectiva prestación de la actividad de servicios (“working days”).
- Diferente sería el caso en que el CDI previera un EP de servicios conformado por un trabajador independiente (CDIs con Emiratos Árabes Unidos, México, Paraguay y Rumania), en cuyo caso el plazo de 183 días refiere a la presencia física con independencia de su relación con el proyecto.

En este caso, vendría a la discusión similares argumentos que los analizados respecto de los 183 días exigidos para la residencia, en cuanto a la incidencia o no de la voluntad del sujeto en la permanencia dentro de un Estado.

- Lo mismo sucedería en caso que el CDI regulara las rentas de servicios profesionales independientes tal como lo hace el Modelo ONU, en especial en lo relativo a la subespecie indicada en el 14.1 (b)



Muchas gracias!!!