

EFFECTOS FISCALES DE LA PANDEMIA EN EL DERECHO COMPARADO DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO CON ESPECIAL ÉNFASIS EN LATINOAMÉRICA.

DRA. BETTY ANDRADE RODRÍGUEZ.*

SUMARIO

1. Introducción. 2. Medidas a corto plazo. 2.1. Procedimentales y materiales (préstamos estatales que incrementa la liquidez de los particulares). 2.2. Medidas materiales (incrementa la liquidez, estimula actividades, constituyendo un gasto fiscal del Estado). 2.3. La experiencia venezolana. 2.4. Medidas procedimentales (actividades de fiscalización y comunicación). 2.5. La experiencia venezolana. 3. Medidas a mediano plazo. 3.1. Los tipos de medidas adoptadas. 3.2. La experiencia venezolana. 4. Medidas a largo plazo. 5. El trabajo remoto, teletrabajo o e-working. 5.1. Medidas a mediano plazo. 5.2. Medidas a largo plazo. 6. Conclusiones.

* Abogado summa cum laude egresada de la Universidad Católica Andrés Bello, Especialista en Derecho Tributario (trabajo especial de grado mención excelencia) de la Universidad Central de Venezuela y Doctor en Ciencias, Mención Derecho (tesis de grado mención excelencia) de la misma Universidad. Profesora de la Cátedra de Derecho Financiero en la Escuela de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello. Senior Research Associate del International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).

1. INTRODUCCIÓN

A lo largo de estos meses, el mundo ha tomado una serie de medidas fiscales para combatir los efectos económicos nocivos de la pandemia. Desafortunadamente, Venezuela se ha retrasado en la aprobación y puesta en práctica de la mayor parte de estas medidas. En todo caso, aun dispone de la oportunidad de corregir su postura actual considerando que el Covid-19 nos acompañará por un período prolongado y que sus efectos se sentirán en la economía y en la sociedad a largo plazo.

Lo primero que tenemos que considerar es que el Covid-19 llegó inesperadamente y ha generado una gran incertidumbre. Desconocemos cuánto tiempo durará la enfermedad, el número de olas, su severidad, la posibilidad de su escalada y, con ello, qué tan duras deberán ser las medidas en el tiempo, su extensión y la intensidad de los daños económicos que se producirán a mediano o largo plazo. Ello implica que ni los particulares ni los Estados pueden hacer una planificación a mediano o largo plazo sobre ella, generando mucha inseguridad, como uno de los aspectos esenciales de este tema. En el caso tributario, los contribuyentes quieren saber qué pueden esperar del Estado, si tienen o no obligación de pago de los tributos mientras duren las medidas más restrictivas, qué va a pasar en los próximos años y sobre todo si tienen que hacer adaptaciones a sus actividades económicas. Lo que ya podemos prever es que varios sectores como el transporte aéreo, hotelero, turístico, etc. tendrán que hacer una serie de adaptaciones para poder continuar prestando sus actividades en esta nueva etapa del mundo.

En este contexto, la mayor parte de los países del mundo adoptaron una serie de medidas a corto, mediano y largo plazo. Estas medidas podrían ser agrupadas cronológicamente como las medidas destinadas a *resistir*, *levantarse* (con el desescalamiento) y *reconstruir* (reinventar

un nuevo mundo, la creación de la “nueva normalidad”). Posiblemente el mundo nunca vuelva a ser exactamente como era antes de la pandemia y ello requerirá la adaptación correspondiente de los negocios. Este ciclo de medidas puede repetirse varias veces en la medida en que se den nuevos focos u olas de la enfermedad. El mundo está mostrando que posiblemente se dicten nuevas y en algunos casos más estrictas medidas de contención y sea necesario repetir todas las medidas de la primera fase o, al menos, algunas de ellas. Es posible que no vuelvan a verse casos de confinamiento como los que ya existieron, pero sí restricciones a la movilidad o al ejercicio de determinadas actividades económicas.

Establecido este panorama, en este trabajo haremos una revisión de las medidas tributarias a corto, mediano y largo plazo, para compararlas con las decisiones adoptadas en Venezuela hasta la fecha. Es importante indicar que nos limitaremos aquí a referirnos a las medidas tributarias adoptadas por distintos Estados, excluyendo de ello las estrictamente fiscales no impositivas, por lo cual no trataremos medidas tales como la aprobación de ayudas económicas para el sustento de familias o negocios, el financiamiento de actividades económicas y otro tipo de asistencias financieras distintas de las estrictamente tributarias.

Por último, consideramos pertinente aclarar que ésta es la versión escrita de la ponencia presentada con ocasión del foro organizado por la Academia de Ciencias Políticas y Sociales titulado “*Migrantes, Pandemia y Política en el Derecho Internacional Privado*”¹ llevado a cabo

¹ Al tratarse de la versión escrita de una ponencia, el número de notas de pie de página en el presente trabajo está reducido a su mínima expresión. En todo caso, el soporte de las afirmaciones realizadas en el presente escrito, así como la relación de las medidas adoptadas alrededor del mundo en materia de Covid-19 puede consultarse en los siguientes documentos: OCDE, Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience, 19 de mayo de 2020, en: <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm>; Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers, 19 de mayo de 2020, en: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-administration-responses-to-covid-19-measures-taken-to-support-taxpayers-adc84188/>; OCDE, Tax Administration Responses to COVID-19: Recovery Period Planning, 26 de mayo de 2020, en: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-administration-responses-to-covid-19-recovery-period-planning-0ab5481d/>; OECD, Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to COVID-19, 26 de mayo de 2020, en: <http://www.oecd.org/tax/privacy-disclosure-and-fraud-risks-related-to-covid-19/>

el 23 de junio de 2020 en homenaje a la magnífica Profesora Tatiana de Maekelt. Tuve el honor de ser su alumna en el Doctorado de Ciencias, mención Derecho de la Universidad Central de Venezuela y su guía, impulso y ejemplo fueron vitales para culminar con éxito mis estudios de Doctorado y especialmente, mi tesis doctoral al conducir su génesis y sus primeros trazos en el inolvidable taller de tesis que dirigía. Un sincero y sentido homenaje por uno de los mejores docentes de nuestra patria.

2. MEDIDAS A CORTO PLAZO

Las medidas tributarias a corto plazo son aquéllas que tienden a cubrir las necesidades inminentes derivadas de la llegada de la pandemia. Éstas son necesarias porque el inicio de la pandemia en el mundo occidental coincidió con el vencimiento del plazo para la presentación de declaraciones y/o pago de tributos en diversos países del mundo, lo cual vino aparejado con la adopción de medidas de distanciamiento social y el surgimiento de una cantidad de gastos inesperados en el sector salud.

En consecuencia, las medidas fiscales a corto plazo debían procurar, en primer lugar, garantizar la seguridad física tanto de empleados y trabajadores públicos como privados. Cualquier medida adoptada implicaba que los trabajadores se refugiarían en sus casas, lo cual generaría limitaciones e inconvenientes para la preparación de declaraciones, cálculo de tributos a pagar y trámites de pagos, entre otros eventos. Si, por ejemplo, era necesario trasladarse a las oficinas para preparar las declaraciones de rentas porque allí estaba la documentación correspondiente y era requerido permanecer en casa, evidentemente eso tenía que

www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-administration-privacy-disclosure-and-fraud-risks-related-to-covid-19-950d8ed2/; CIAT/IOTA/OCDE, *Tax Administration Responses to COVID-19: Business Continuity Considerations*, OECD, Paris, 2020, en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_COVIT19_ciat_iota_ocde.pdf; OCDE, *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*, 3 de abril de 2020, en: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>; Rogers-Glabush, J. y Morales, T., *Emergency Tax Measures in Response to the COVID-19 Pandemic*, *European Taxation Journal Articles & Papers IBFD*, Vol. 60, No. 7, 2020.

ser tomado en consideración por los Estados para exigir la presentación de declaraciones y pago de tributos en un plazo determinado, evitando caer en contradicciones entre una orden de confinamiento y el cumplimiento de un deber formal tributario.

En segundo lugar, las medidas fiscales debían atender a los problemas de liquidez. Las empresas, al cesar o reducir sus actividades pasaron a tener déficit de liquidez, lo cual afectaría directamente la supervivencia de los negocios y el mantenimiento de los puestos de trabajo. Evidentemente, la pandemia hacía precisa la atención especial de los Estados en la preservación de las fuentes de empleo, por lo cual los Estados debían procurar una forma de preservar la liquidez de las empresas para mantenerlas a flote durante la vigencia de las medidas a corto plazo. Por eso, este conjunto de medidas a corto plazo, se relacionan con la *resistencia del sector económico*.

Por su parte, la necesidad de dotar a las instituciones médicas y asistenciales con recursos para combatir la pandemia y que existan o se potencien estudios de curas y vacunas es también vital para poder comenzar medidas reales y efectivas de desescalamiento.

Sobra decir que los riesgos de contagio son mayores en los países que no pueden adoptar en la práctica las medidas de contención, en la medida en que un sector importante de la población precise mantenerse activo en la calle para poder realizar sus actividades y no poder acudir al teletrabajo o formas alternativas de sustento. Sabemos sobradamente que Venezuela es uno de esos casos.

Atendiendo a estas necesidades, las medidas fiscales a corto plazo pueden ser agrupadas de la siguiente forma:

2.1. Procedimentales y materiales (préstamos estatales que incrementa la liquidez de los particulares)

Las primeras medidas que pueden ser adoptadas son aquéllas por las cuales el Estado hace préstamos estatales e incrementa la liquidez de los particulares. Estas medidas son consideradas préstamos estatales, aun cuando estemos hablando de medidas tributarias, porque implica que el Estado otorgue un diferimiento para el pago de los tributos, por lo cual, recaudará las sumas correspondientes en una fecha posterior a

la originalmente prevista para ello, otorgando un financiamiento a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En la experiencia comparada veremos distintas formas de diferimiento de tributos. Algunas veces, el diferimiento aplica automáticamente, esto es, a todos los contribuyentes que se encuentren en una determinada situación. Otras veces, el diferimiento es acordado bajo requerimiento, algunas veces para todos los tributos y en otros, sólo para algunos tributos. También veremos que en algunos casos el diferimiento es acordado para todos los contribuyentes y en otros sólo para los que están afectados por el Covid-19, pudiendo este hecho estar o no sujeto a prueba (esto es, las administraciones podrían decidir listar las actividades que estarían amparadas por el diferimiento o podrían decidir que el diferimiento sea analizado caso por caso). En otros casos, el diferimiento aplica sólo a pequeñas y medianas empresas, considerando que las grandes empresas tendrán la capacidad de cumplir con sus obligaciones tributarias, considerando que contarán con la liquidez necesaria para hacer frente a sus obligaciones tributarias y seguir adelante con sus actividades.

En todo caso, para el otorgamiento de estos diferimientos puede ser importante considerar qué tipo de actividades están realizando las empresas potencialmente beneficiadas con esta prórroga, dado que las empresas que pueden operar remotamente a través de medios tecnológicos e internet están más protegidas de las consecuencias del covid-19 y las medidas de confinamiento que las empresas de la economía tradicional, por lo cual es posible que no requieran de estas medidas de protección especiales o las requieran en un menor grado.

Un aspecto adicional a considerar en el diseño de los diferimientos de pago es el plazo por el cual éstos deben extenderse. La pregunta obligatoria es hasta cuándo debe mantenerse esta prórroga a fin de evitar que se generen problemas de liquidez en el Estado y también evitar que se acumulen las deudas en los particulares. La acumulación de estas obligaciones ocasionaría no sólo un déficit presupuestario en el gobierno, sino que las propias empresas carezcan de los medios para el cumplimiento total de las obligaciones diferidas. Por ello, el otorgamiento de estas prórrogas debe ser suficientemente prolongada para el alivio financiero requerido por las empresas, pero también suficientemente

cortas como para evitar mayores daños patrimoniales tanto en el sector público como privado.

Otro punto que se ha manejado es que no deberían causarse intereses moratorios sobre los montos debidos en caso de otorgamiento de prórrogas, conclusión que consideramos obligada, al no existir mora del deudor por el otorgamiento de la extensión por el acreedor. Tampoco se configurarían los supuestos para la imposición de sanciones, toda vez que el pago ocurriría dentro de los plazos acordados. Sin embargo, diversos Estados también han considerado la opción de no eximir del pago de intereses causados, sino de reducir las tasas de interés aplicable, basado en la idea de que ambas partes de la relación jurídico-tributaria compartan los riesgos de la pandemia entre el Estado y los particulares².

Otras variantes han sido implementadas en el diferimiento de pago. Una de ellas sería acordar la extensión del plazo de cumplimiento estableciendo que si el particular renuncia a dicha extensión, se otorgará una reducción del monto que originalmente adeuda el contribuyente. Una disposición como la indicada pretende motivar a las empresas a que procuren no hacer uso de la prórroga si no les es estrictamente necesario, reduciendo así la presión fiscal en el Estado por el otorgamiento del financiamiento respectivo.

² Sin embargo, se ha planteado el debate sobre si la imposibilidad de cumplimiento del deber formal o material correspondiente debido a causas de fuerza mayor, sea porque no existe la posibilidad material, física, de cumplimiento o sea porque los fondos correspondientes que debían estar destinados al pago de tributos deben ser destinados a la protección del patrimonio propio, debe generar la causación de multas e intereses a cargo de los sujetos pasivos que formalmente incumplan estas obligaciones. En varias legislaciones -incluyendo legislaciones latinoamericanas- la solución ha sido formalizar en la normativa una *condonación* de multas e intereses por el cumplimiento con retardo.

Sin embargo, si es posible probar que existe la imposibilidad de la preparación de la declaración de rentas o de la realización del pago correspondiente, sea porque no es posible acceder a la oficina o sede donde se encuentra la información correspondiente o no hay acceso a los portales o instrumentos de pago, por ejemplo, y queda evidenciado que se agotaron todos los esfuerzos para efectuar el pago respectivo, entonces quedará claro que no procede la causación de intereses moratorios porque el retardo en el pago no es imputable al deudor. Tampoco deberían generarse multas por ese pago con retardo, pues existe una eximente de responsabilidad verificada en este supuesto. Eso en todo caso implica que en cuanto se habiliten los mecanismos que permitan cumplir con la declaración y pago correspondiente la persona deberá proceder a hacerlo. En todo caso, el contribuyente deberá ser capaz de probar esta situación irresistible que impide el cumplimiento correspondiente para oponer la no causación de intereses o la imposición de multas por el pago tardío.

En algunos debates se ha cuestionado que el diferimiento en la presentación de la declaración puede tener un impacto negativo en la determinación de la procedencia de reembolsos de impuestos. Ello puede ocurrir, por ejemplo, en los casos de jurisdicciones que prevén la práctica de retenciones totales en la fuente y que aguardan al cierre del ejercicio económico para la presentación de la declaración definitiva y con ella determinar si procede algún reembolso por retenciones hechas en exceso, tal como podría ser el caso de la aplicación de tasas de retención reducidas previstas en los convenios para evitar la doble imposición (como es el caso de los pagos por intereses o regalías en muchos Estados). En este caso, el otorgamiento de una extensión puede ser contraproducente para las empresas que estén esperando hacer la presentación de la declaración para obtener el reembolso correspondiente. Sin embargo, se ha argumentado que la extensión del plazo para la presentación de la declaración no necesariamente implica que las empresas tengan que hacer uso del mismo, es decir, una empresa puede presentar su declaración cuando lo tenía originalmente pautado, iniciándose regularmente su proceso de reintegro o de reembolso, sin que se vea afectada por el otorgamiento de las prórrogas.

Otra opción que es manejada es el otorgamiento de fraccionamientos de pago, donde ocurre la presentación de la declaración de impuesto (al tener la capacidad operativa para generarla), pero donde se difiere el pago del tributo determinado por falta de liquidez. La situación variará en cada caso dependiendo de los elementos que ocasionan la demora respectiva: si la capacidad de proceder al cálculo del tributo, la posibilidad de proceder a su pago o ambos.

Asimismo, se estudia la posibilidad de acordar la suspensión del pago de anticipos de impuestos o la reducción del monto de los anticipos debidos. Ello podría ocurrir en el caso de los anticipos debidos en concepto de Impuesto sobre la Renta en el caso venezolano, en la medida en que puede esperarse que la declaración de rentas del ejercicio 2020 no reportará mayores enriquecimientos para un número importante de empresas. Ello, en consecuencia, deberá conllevar a que las empresas no se vean obligadas a pagar anticipos de este tributo o a que lo sean en un monto menor del que originalmente se habrían causado,

posibilidad que está contemplada en el propio artículo 161 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana³.

2.2. Medidas materiales (incrementa la liquidez, estimula actividades, constituyendo un gasto fiscal del Estado)

En esta opción el Estado sí renuncia al cobro de tributos. Se trata del otorgamiento de exenciones o de reducciones de tasas impositivas aplicables. Las exenciones, principalmente con efectos a corto plazo, están destinadas a garantizar la dotación de los hospitales y la posibilidad de que las personas cuenten con los insumos para una protección adecuada. Por eso hablamos de exenciones de diversos tributos como los impuestos de donaciones, Impuesto al Valor Agregado e impuestos de importación. Es el caso de las exenciones de impuestos sobre donaciones o Impuesto al Valor Agregado sobre insumos que son donados a hospitales, del impuesto sobre donaciones hechas con propósitos caritativos, de los tributos aduaneros sobre importaciones de insumos médicos, gel antibacterial y bebidas alcohólicas que pueden ser usadas para su fabricación. También se refiere a la protección de sectores económicos vulnerables, acordando la exención del impuesto al turismo, sector hotelero, transporte de pasajeros, espectáculos públicos, etc.

Se da también como alternativa no eximir, pero sí reducir las alícuotas de los tributos aplicables sobre los mismos productos indicados (mascarillas, soluciones antibacteriales, soluciones antisépticas, jabón, etc.), así como la reducción de las tasas de los tributos aplicables sobre los sectores vulnerables en la medida en que puedan seguir operando (restaurantes, cafés, hoteles, etc.).

Otro caso es la reducción de las tasas de las contribuciones de seguridad social, o la suspensión o exención de pagos de estas contribuciones para garantizar la preservación de la nómina evitando así la realización de despidos masivos, implementándose en consecuencia medidas que reducen la presión fiscal sobre el mantenimiento de los trabajadores.

³ Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, Gaceta Oficial No. 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

Medidas como las antes indicadas pertenecientes a ambos grupos -procedimentales y materiales- han sido adoptadas en Latinoamérica en países tales como Argentina, Brasil, Bolivia, Chile, Costa Rica, Colombia, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Paraguay, Panamá, Perú y Uruguay.

2.3. La experiencia venezolana

En el caso venezolano lo único que encontramos es la Resolución No. 079 dictada por el Ministerio del Poder Popular para la Salud⁴, en la cual se exonera del IVA los impuestos, tasas y otros tributos por las importaciones definitivas de mascarillas, tapabocas, medicamentos y otros insumos relacionados realizadas por los órganos y entes de la Administración Pública Nacional, destinados a evitar la expansión del Covid-19.

En consecuencia, las medidas son bastante más reducidas que las adoptadas en otras partes del mundo, incluyendo en nuestro hemisferio. No puede apreciarse la existencia de una serie de medidas claras bien sea destinadas a financiar el pago del tributo o a efectuar renunciaciones fiscales para la protección de la salud y de los distintos sectores económicos afectados por la pandemia.

2.4. Medidas procedimentales (actividades de fiscalización y comunicación)

En general se trata de la suspensión de los procedimientos de fiscalización, comunicación y de la suspensión de los plazos para el cumplimiento de requerimientos administrativos (tal y como podría ser el caso de la obligación de presentación de una declaración informativa, ante la incapacidad de efectuar los traslados necesarios para la recolección y procesamiento de información para su elaboración).

También incluye la adopción de medidas por parte de las administraciones tributarias para facilitar la comunicación a distancia (tal y como es el caso de la habilitación de líneas telefónicas, chats, etc.).

⁴ Publicada en la Gaceta Oficial No. 41.854 del 3 de abril de 2020.

Por su parte, las auditorías en curso se suspendieron en diversos países del mundo y, en aquellos casos en los cuales no fueron suspendidas, se acordó enfocarla en ciertos aspectos claves, por ejemplo, evitar que existan fraudes en los beneficios otorgados sobre actividades económicas específicas como consecuencia de la pandemia (evitando que haya manipulaciones para que personas a las que no está dirigida la exención o beneficio se beneficien de ellos). En consecuencia, se trata de auditorías puntuales para aspectos muy específicos.

En el mismo sentido, se ha acordado la suspensión de los procesos penales fiscales, la suspensión de plazos de presentación de recursos o, en su lugar, la habilitación de la presentación electrónica de los recursos.

En lo que se refiere al trámite de los procedimientos recursivos en curso, se ha previsto *(i)* la suspensión de la actualización de las multas o la causación de intereses (por ser la causa de la demora en la decisión del recurso no imputable al deudor-contribuyente) o *(ii)* la rápida decisión de recursos para aumentar la certeza jurídica de los contribuyentes a fin de que los administrados puedan conocer sus obligaciones.

También se ha previsto suspender los procedimientos de ejecución de créditos fiscales o, en su lugar, prohibir o limitar el embargo de bienes que son necesarios para la protección del mínimo vital. Ambos constituyen mecanismos alternativos entre sí y dependen de una decisión de mayor o menor intervención en el patrimonio del particular.

Asimismo, en caso de acordarse la suspensión de los procedimientos de ejecución de créditos fiscales, las administraciones reclaman la posibilidad de dictar medidas de aseguramiento que eviten que, mientras está suspendido el procedimiento de ejecución, los contribuyentes se insolventen o enajenen sus activos.

De igual forma, se prevé que si se suspenden las auditorías y los procedimientos administrativos, también deben suspenderse los plazos de prescripción para evitar que se pierda la oportunidad de hacer efectivos los derechos tanto de los contribuyentes de obtener reembolsos de determinadas cantidades como de la administración del cobro de obligaciones tributarias.

Se habla también del aceleramiento del proceso de reintegro de los tributos pagados en exceso para aumentar la liquidez de los contribuyentes y la suspensión en los países en los que esto existe, de la publicación de los datos de los contribuyentes que presentan moratoria fiscal. Ello es así por cuanto, al estar suspendidos los procedimientos, no puede conocerse con exactitud quienes son los contribuyentes que presentan una situación de moratoria.

Medidas como las indicadas pueden verse en Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, Honduras, El Salvador, Guatemala, México y Panamá.

2.5. La experiencia venezolana

En el mes de marzo de 2020 se generó alarma sobre el vencimiento inminente del plazo para la presentación de la declaración y pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2019 que operaba, para un universo importante de contribuyentes, el 31 de marzo. No fue el único tributo cuyo cumplimiento se vio afectado por las medidas de contención del covid-19, pero fue uno de los más relevantes. Las limitaciones al cumplimiento de esta obligación llevaron a que se elevaran diversas solicitudes al Ejecutivo Nacional para que otorgara una prórroga o extensión del plazo de pago del tributo como había ocurrido en otros Estados.

Sin embargo, la única medida que fue dictada es el Decreto de emergencia No. 4.160 prorrogado por Decreto No. 4.186⁵ cuya Disposición Final Sexta fue interpretada en el entendido de que de ella se desprendía la existencia de una prórroga o extensión de la obligación de presentación de requerimientos y cumplimiento de obligaciones. Ahora bien, es importante considerar que el artículo 8 del Decreto No. 4.160 establece que es el Presidente quien puede ordenar la suspensión de actividades. Por su parte, la Disposición Final Sexta dispone que *“la suspensión o interrupción de un procedimiento administrativo como consecuencia de las medidas de suspensión de actividades o las*

⁵ El Decreto No. 4.160 fue publicado en la Gaceta Oficial No. 6.159 del 13 de marzo de 2020 prorrogado por Decreto 4.186 publicado en la Gaceta Oficial No. 6.528 del 12 de abril de 2020.

restricciones a la circulación que fueren dictadas no podrá ser considerada causa imputable al interesado". La consecuencia de esta disposición es lógica: hay una causa extraña no imputable que hace que ninguna de las partes deba sufrir las consecuencias derivadas de la suspensión de las actividades. Ello quiere decir que no deberían generarse intereses por demoras derivadas de esta suspensión o interrupción. Ahora, cuando se hace una lectura literal de la norma, ésta parece referirse a la suspensión de procedimientos administrativos ya iniciados, es decir, de procedimientos en curso. Además se habla de actividades suspendidas por el Presidente, siendo que la Administración Tributaria nacional había continuado sus actividades habituales, por lo cual no resulta tan claro afirmar que este Decreto de emergencia aplica a los casos de diferimiento del pago de las declaraciones impositivas.

Sin embargo, una interpretación más global del sentido del Decreto de emergencia y bajo el entendido de que pueden existir causas que justifiquen que los particulares no puedan presentar la declaración de rentas, pues no puede pedirse a los particulares que prioricen la presentación de las declaraciones rentas sobre la protección de su propia salud y la de sus trabajadores, es entender que esta disposición lo que pretende es establecer que, en la medida en la cual no se pueda cumplir con una actividad conexas con la administración por causas que no sean imputables al administrado, ello no podrá repercutir negativamente en el patrimonio de ese administrado. Sobre la base de una argumentación similar Humberto Romero-Muci mantuvo en su cuenta de twitter que la Disposición Final Sexta habilita la extensión del plazo para la presentación de la declaración y pago de Impuesto sobre la Renta. Como puede verse, la redacción de la Disposición Final Sexta puede dar lugar a diversas lecturas, atribuyéndoles un sentido más o menos garantista, según el caso.

3. MEDIDAS A MEDIANO PLAZO

Las medidas a mediano plazo aplican cuando comienza la desescalada, en donde es previsible una reducción de la capacidad de pago de los tributos, la necesidad de proteger el desarrollo de las actividades económicas y la capacidad de subsistencia de las familias. En este caso

las medidas deben concentrarse en los sectores especialmente vulnerables tales como turismo, entretenimiento, restaurantes, cafés, salas de concierto, etc. que no han producido ingresos durante la etapa de contención. También hay que considerar que el levantamiento de las medidas de contención es gradual, por zonas y actividades económicas, con posibles retornos a distintas formas de confinamiento y nuevas paralizaciones de actividades.

El problema podría ser visto en forma excesivamente simplificada: si la empresa o el particular no tuvo renta, pues no se causará el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta, sin que se requiera la adopción de medidas adicionales para proteger al particular-contribuyente. Sin embargo, hay que tomar en consideración la necesidad de adoptar medidas que permitan la recuperación económica. También es posible que se den disparidades que devengan de las diferencias de la disponibilidad de la renta entre ingresos pagados y causados, por lo cual una empresa formalmente podría tener ingresos pero carecería de la liquidez necesaria para el pago de los tributos. Además, una información como la indicada no tomaría en consideración el impacto de la pandemia sobre todos los tributos, dado que algunos de ellos, basados en otras mediciones de riqueza distintas a la renta, deberían ser efectivamente pagados - como el caso de los impuestos al patrimonio-, sin importar la generación de rentas positivas en un ejercicio específico.

Las medidas a mediano plazo también deben motivar la investigación y generación de vacunas y medicación adecuada, así como toda forma de protección de los sectores de salud durante el ciclo completo de la pandemia, lo cual puede requerir del otorgamiento de incentivos fiscales para el financiamiento de tales actividades.

La adopción de cualquier esquema a mediano plazo debe considerar la existencia del severo déficit económico de todos los países del mundo -sin que Latinoamérica esté exenta de ello-, que requerirá de medidas especiales de reconstrucción. Es esperable que para el siguiente ejercicio económico muchas empresas no tengan la posibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales, así como que las empresas requieran contar con un mayor capital retenido para reconstruirse o reinventarse. Es necesario recordar que gran parte de este proceso ha llevado al mundo a la llamada “nueva normalidad” que conlleva que las

empresas tengan que hacer importantes adaptaciones en sus procesos productivos. Todo este panorama requiere de la implementación de una serie de medidas a mediano plazo, tales como el otorgamiento de exenciones y beneficios fiscales que permitan impulsar el desarrollo económico, así como la exención de rentas extraordinarias, por ejemplo, de las que hubieran percibido los trabajadores de salud por su esfuerzo extraordinario durante la pandemia. Evidente resulta también la necesidad de eximir los ingresos de los sectores más vulnerables, como podría ser el caso del sector turismo.

3.1. Los tipos de medidas adoptadas

Medidas del tipo mencionado han sido adoptadas en algunos países latinoamericanos como es el caso de Argentina, Chile, Colombia, México, Perú y Uruguay.

Las medidas adoptadas están esencialmente relacionadas con la exención del pago del Impuesto sobre la Renta u otros tributos sobre toda una serie de eventos o ingresos (o entradas económicas) que han surgido durante la pandemia. Tal es el caso de las exenciones otorgadas sobre los bonos acordados a personas naturales para el sustento de su familia durante la cuarentena especialmente en los casos de suspensión de salarios, sobre las ayudas de fondos públicos otorgados para combatir la pandemia, sobre bonos pagados a cierto tipo de trabajadores por su ayuda durante la pandemia, por ejemplo médicos, trabajadores de supermercados, repartidores, etc., sobre bonos para compensar gastos de trabajadores que se encuentran en régimen de teletrabajo (tales como agua, electricidad, impresiones, etc. que normalmente eran asumidas por el empleador al prestar los servicios en la oficina correspondiente⁶), sobre pago de salarios de los trabajadores de los sectores más afectados (tales como turismo, restaurantes, organización de eventos, salud, etc.⁷),

⁶ Estos pagos no deberían realmente calificar como ingreso sino como reembolso de los costos asociados a la prestación del servicio a favor del patrono, por lo cual no requeriría su consagración como una exención, pero es la práctica que se ha visto asumida por algunos Estados.

⁷ Esto se derivaría de la aceptación de distintos empleados -como es el caso de los trabajadores del sector de transporte aéreo de pasajeros- de reducir su salario para preservar su empleo. En este caso, el otorgamiento de la exención correspondiente pretende restaurar al menos en parte el equilibrio económico del trabajador derivado de esa renuncia económica.

sobre ingresos de negocios al detal, hospitales y sectores de entretenimiento, sobre pagos de impuesto al patrimonio y otros que no dependen de la generación de rentas (por ejemplo, inmuebles urbanos, vehículos, mínimos tributables, etc.) y sobre impuestos sobre pagos electrónicos (para fomentar la economía electrónica y pagos electrónicos para que las personas no se desplacen para la adquisición de bienes y servicios).

Por su parte, otros Estados no han acordado exenciones como las antes indicadas, pero sí han previsto reducciones de las tasas impositivas de ciertos tributos para los sectores más vulnerables, como es el caso del turismo, transporte, entretenimiento, etc.

Dentro de estas medidas a mediano plazo -pensadas para pagos causados en 2021 o eventualmente en 2022- también se considera el otorgamiento de créditos fiscales sobre el Impuesto sobre la Renta por gastos extraordinarios incurridos, como el caso de la descontaminación de espacios de trabajo, arrendamiento de inmuebles (cuando la empresa tuvo que detener sus actividades), inversiones en publicidad, donaciones para ayudar a combatir el Covid-19, etc.

Otras medidas han permitido la conversión de costos en gastos para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, permitiendo la deducción inmediata de costos asociados a inversiones en la producción de bienes claves para la contención, protección y combate de la enfermedad. De igual forma, se ha permitido la deducción de las donaciones hechas para combatir la pandemia.

Igualmente, se ha previsto permitir la modificación del uso del método FIFO al método LIFO para aumentar los costos del inventario que serían deducibles en la siguiente declaración de Impuesto sobre la Renta.

En otros supuestos se ha permitido corregir puntualmente las reglas de determinación de la renta que pasaría de causada a pagada para ciertos supuestos, como arrendamientos y arrendamientos financieros (especialmente si la suspensión del cobro de arrendamientos deriva de una orden gubernamental).

Por último, se ha previsto el diferimiento de pagos mínimos del Impuesto sobre la Renta -como fue el caso del Impuesto a los Activos Empresariales- al menos por un año.

3.2. La experiencia venezolana

La única experiencia concreta en el tema es el Decreto de exoneración del Impuesto sobre la Renta publicado el 2 de abril de 2020⁸ en el cual se exonera del Impuesto sobre la Renta el enriquecimiento anual de fuente territorial obtenido por personas naturales residentes durante el año 2019, cuyo salario normal o ingreso proveniente del ejercicio de su actividad, al cierre de dicho período no supere tres salarios mínimos vigentes al 31 de diciembre de 2019 (Bs. 450.000 o 9.000 U.T.). La norma también consagra que si se hubieren hecho pagos totales o parciales del Impuesto sobre la Renta sin considerar esta exoneración, se reconocerá dicho crédito fiscal que podrá ser aplicado contra los pagos de ejercicios posteriores.

Dado que el Decreto fue publicado luego del vencimiento del plazo para presentar la declaración de Impuesto sobre la Renta, el efecto práctico de una medida como ésta es que quienes presentaron su declaración de rentas de 2019 tendrán un crédito fiscal contra deudas futuras, sea contra las cuotas remanentes del Impuesto sobre la Renta de 2019, sea contra impuesto de ejercicios futuros. El Decreto ha sido muy criticado y considerado insuficiente por el ínfimo monto de la base de exoneración (al punto que la inmensa mayoría de los venezolanos obtienen ingresos muy superiores a dicha base) y que, además, el Decreto llega a destiempo, toda vez que para la fecha de su emisión una gran parte de los venezolanos ya debieron haber hecho desembolsos para el pago del tributo correspondiente. Además, se ha indicado que para el próximo ejercicio fiscal -2021- el monto del crédito fiscal oponible contra el pago del impuesto respectivo estará completamente consumido por la inflación, careciendo de efecto práctico alguno.

4. MEDIDAS A LARGO PLAZO

Se refiere a las medidas que se dicten una vez superada la contingencia y que lleven al establecimiento y afianzamiento de la nueva normalidad. Entre otras cosas, ello requiere el reconocimiento de que hubo

⁸ Decreto No. 4.171 del 2 de abril de 2020 publicado en la Gaceta Oficial No. 6.523.

una aceleración de la digitalización de la economía y el establecimiento del teletrabajo (*e-working*) como una forma normal de prestación de servicios, plenamente incorporada al proceso productivo.

Las empresas necesitan desahogos financieros para que el sector económico continúe creciendo. Sin embargo, es fácil identificar propósitos encontrados en la actuación estatal. Por un lado, la necesidad de que las empresas se estabilicen, que se reconstruyan los puestos de trabajo, que se atienda a la necesidad de las empresas de hacer adaptaciones para continuar realizando sus actividades económicas, incluyendo establecimiento de medidas de seguridad en los establecimientos, ampliación de las distancias en locales comerciales, modificación de espacios en transportes públicos y privados, instalación de pantallas y otros elementos de protección en locales y oficinas, etc. Si las empresas deben cambiar, debe haber estímulo a esa resiliencia. Imponer un cambio forzado sin un estímulo u apoyo económico sólo va a producir mayor colapso económico. El Estado debe estimular que este cambio efectivamente se materialice. También los sectores más vulnerables por la mayor duración de las medidas de contención deben tener una protección especial, así como los servicios médicos. La deuda pública y privada también debe ser objeto de atención especial para contar con los capitales necesarios para la reconstrucción.

Sin embargo, por el otro lado, los Estados necesitan obtener mayores recursos económicos para financiar las medidas gubernamentales lo cual ocurriría naturalmente con el incremento de los ingresos tributarios. Resulta entonces claro que las medidas Covid-19 se presentan aquí entre dos límites con intereses contrapuestos: medidas fiscales para la protección de las empresas frente a la mayor generación de ingresos tributarios.

Dentro del primer grupo, es decir, el otorgamiento de beneficios e incentivos fiscales, podemos encontrar medidas orientadas a otorgar alivios tributarios para las empresas, como el caso del traslado de pérdidas sufridas por sucesivos ejercicios fiscales, sea hacia ejercicios futuros o pasados (*loss carry back*) que generaría una mayor liquidez de las empresas, la reducción de alícuotas de impuestos pagaderos por los bancos sobre intereses por préstamos otorgados a determinados sectores, la depreciación acelerada de ciertos bienes tangibles e intangibles y otras

“super-deducciones” (deducciones extraordinarias que normalmente no se hubieren permitido o que son mayores que la erogación efectiva en la que incurrió el contribuyente y que resulten en una reducción de la base de cálculo del impuesto), la modificación del método de cálculo del costo del inventario del FIFO al LIFO lo cual permitiría reducir la base de cálculo del tributo y los beneficios fiscales y rebajas de impuesto por inversiones en sectores clave (servicios médicos, farmacéuticas, prevención de riesgos, etc.). Este último aspecto es particularmente relevante para estimular la realización de inversiones en sectores económicos que requieran la asistencia financiera.

Sin embargo, hay un punto de especial atención para la vigencia y efectividad de estas medidas. En tanto el mundo se mueve en torno al otorgamiento de estas medidas, paralelamente la OCDE está hablando de la creación de una tasa de tributación mínima efectiva a lo largo de todos los países del mundo a través del denominado Pilar 2 de la tributación de la economía digital⁹. El fundamento principal de esta propuesta es que todos los Estados graven la renta con una tasa mínima efectiva y si algún Estado no aplica dicha tasa, entonces el país de la residencia será el que gravará el diferencial hasta llevarlo a ese monto mínimo. Esto ha generado diversas críticas sobre el esquema propuesto por la OCDE, toda vez que si el país de la fuente desea crear beneficios fiscales para atraer inversiones, dicho incentivo se vería anulado por el país de la residencia al gravar ese diferencial, con lo cual el sacrificio económico del país de la fuente sería incremento del ingreso del país de la residencia. Este efecto se ve hoy aún más potenciado con el Covid-19 cuando se habla del otorgamiento de incentivos fiscales asociados a la recuperación económica y que se pueden ver totalmente anulados y perder todo efecto si el país de la residencia toma provecho de esos incentivos económicos otorgados por el país de la fuente. En consecuencia, será necesario que cualquier decisión adoptada con relación a esta propuesta, permita mantener la efectividad de las medidas fiscales de recuperación económica.

⁹ OCDE, *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two*, 8 de noviembre de 2019, en: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>.

Ahora bien, tal y como indicamos anteriormente, la otra cara de la moneda está dada por quienes consideran que es necesario generar mayores ingresos tributarios en la era post-pandemia (o lo que parece convertirse en una larga etapa de pandemia). Los Estados necesitan mayores fondos para hacer frente a la pandemia, pero ello no debe hacerse atentando contra el precario equilibrio económico de las empresas durante este período. Para la generación de estos ingresos tributarios se generan ideas como la creación de nuevas contribuciones de seguridad social obligatorias para los empleadores a fondos de asistencia médica, dando más atención al sector salud que el otorgado hasta el día de hoy. También se habla de crear gravámenes sobre los intereses de las cuentas de ahorro con saldo mayores a ciertas cantidades que actualmente se encuentran exentas.

Asimismo, la economía digital es tratada como el nuevo petróleo, derivada del aceleramiento de la digitalización de la economía como consecuencia de la pandemia. La gran discusión que surge es si debe seguirse adelante con la implementación de nuevas medidas tributarias sobre la economía digital, incluyendo la puesta en marcha del Pilar 1¹⁰ por el cual se permitiría que las jurisdicciones de los mercados tengan poder tributario para gravar estas actividades económicas. La economía digital es vista entonces desde dos perspectivas: la potencial fuente de nuevos ingresos tributarios o el sector económico del cual depende el resurgimiento de la economía y que merece especial protección.

Debemos entender que cada sector económico ha sido impactada en forma muy diferente con la pandemia, empezando por sectores muy afectados, como el sector turismo. También hay otros sectores en proceso de migración, que están en vías de convertirse en negocios digitales y cuyo proceso se vio acelerado por la pandemia, como el caso de los bancos digitales, la educación online y el fortalecimiento del teletrabajo. Otro sector es el de la economía digital tradicional ya existente y asentada antes de la pandemia y que de alguna forma se ha

¹⁰ OCDE, Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 de octubre de 2019, en: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

visto exponenciada con todo el proceso derivado de la migración hacia la digitalización de la economía, como puede ser el caso de empresas como Zoom, Amazon o Microsoft Teams, derivado del incremento de las compras online, así como la utilización de estos recursos como herramientas de comunicación y trabajo. El comportamiento de la economía, en consecuencia, ha sido muy diferente en los distintos sectores económicos lo cual ha generado grandes debates de los actores gubernamentales sobre si deben crearse nuevos tributos o incrementar las cargas impositivas de la economía digital.

Por un lado, algunos sectores indican que no deben crearse nuevos tributos sobre este sector, porque de la economía digital dependerá la recuperación económica global. Ese grupo considera que deben crearse nuevos impuestos sobre otros elementos, como los tributos a la emisión de carbono, disposición de desechos plásticos y demás tributos verdes, asociados a los gravámenes de actividades no deseadas y que permitirían controlar el calentamiento global. Dentro de este mismo sector también debemos incluir a quienes -como el caso del paquete de medidas tributarias presentado por la Unión Europea en 2020¹¹- consideran que debe hacerse énfasis en el combate de la evasión y elusión fiscal en lugar de en la creación de nuevas cargas tributarias.

Otro sector ha sido muy activo en la defensa de que deben crearse nuevos tributos sobre este sector económico, traducidos en impuestos nacionales como el impuesto a los servicios digitales en cada país sobre la economía digital y, asumiendo posiciones aún más duras, sosteniendo la creación del impuesto a las ganancias excedentarias.

Esta última posición se fundamenta en la idea de que una serie de empresas, especialmente las empresas digitales, se han beneficiado de los efectos de la pandemia. La realidad es que como el mundo ha migrado a la economía digital y están siendo utilizadas una serie de nuevas plataformas para el desarrollo de las actividades económicas, hay una serie de operadores económicos que tienen una ganancia extraordinaria que no hubieran obtenido si no se hubiese producido la pandemia. Por

¹¹ Comunicación (2020) 312 final de la Comisión al Parlamento Europeo y el Consejo Europeo sobre el Plan de Acción para la tributación justa y simple apoyando la estrategia de recuperación de 15 de julio de 2020.

ello, distintos autores, como es el caso de Avi-Yonah¹², habla de la posibilidad de crear un impuesto a las ganancias extraordinarias, aplicando para ello el precedente del impuesto a las ganancias extraordinarias creado luego de las guerras mundiales para quienes se beneficiaron de la situación derivada de estos conflictos bélicos. El último caso registrado en este sentido se trató del impuesto a las ganancias excedentarias existente entre 1940 y 1950 en los Estados Unidos. La base de cálculo estaba determinada por la diferencia entre las rentas del ejercicio gravable y el promedio de rentas de un número de años anteriores (en los precedentes, se trató del promedio de las rentas obtenidos por el contribuyente en los cinco ejercicios anteriores) más un porcentaje determinado de las inversiones de capital. El resultado era gravable con una alícuota del 95% sobre el diferencial, con lo cual la mayor parte de esas ganancias excedentarias pasaba al Estado en forma de tributos.

El fundamento de una propuesta como la indicada es evitar que alguien se aproveche de la crisis, corrigiendo las injusticias, sobre la idea de que no debe haber unas personas que se beneficien de la pandemia mientras otros se perjudican con ella. Pero la gran pregunta es si realmente hay un “*aprovechamiento de la crisis*” o si simplemente se trata de entidades que estaban en el mejor lado posible al momento del comienzo de la crisis y que, dentro del riesgo propio de la ejecución de toda actividad económica, obtuvieron un resultado favorable de su inversión. Asimismo, un tributo como éste puede violar el principio de neutralidad fiscal que parte de la idea de que la tributación no debe intervenir en el normal funcionamiento del mercado y no pueden ser los tributos los que determinen la conducción de la economía -dejando de lado el caso de los tributos con fines parafiscales, muy específicos para corregir ciertas conductas-. Pareciera que así lo que tuvimos fueron ganadores y perdedores y las empresas de la economía digital fueron los grandes ganadores de la particular situación de 2020, pero se vieron favorecidos de buena fe pues ellos no realizaron conducta alguna que

¹² Avi-Yonah, Reuven S., *Taxes in the Time of Coronavirus: Is It Time to Revive the Excess Profits Tax?*, University of Michigan Public Law Research Paper No. 671, University of Michigan Law & Economy Research Paper No. 20-008 (9 de mayo de 2020), en: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3560806>

generara la crisis. Asimismo, debemos entender es que la reconstrucción del mundo en la era post-pandemia pasa por la economía digital, de tal manera que afectar el desarrollo de este sector económico no parece una decisión sabia a largo plazo.

Un último grupo considera que, en lugar de crear nuevos tributos o reglas sobre el sector, debe continuarse adelante con los proyectos ya iniciados por la OCDE para la tributación de la economía digital, fundamentado en los Pilares 1 y 2 presentados por este ente¹³. Es una aproximación ambiciosa, ya que la OCDE comenzó estos trabajos en 2015 sin que hasta la fecha se haya podido lograr resultados sobre las reglas de tributación de la economía digital¹⁴. Estados Unidos ha manifestado no estar de acuerdo porque considera que una decisión acelerada, no pensada, sólo terminará ahogando a este sector económico que es el único que ha sobrevivido sin problemas la pandemia. Hay otra visión más académica que considera que si se toman decisiones a prisa sólo estaríamos aportando soluciones superficiales no sustentadas en bases jurídicas sólidas y que no podrían soportar los cambios normales que se deriven de la evolución de los negocios digitales, es decir, que rápidamente las nuevas medidas dictadas no serían capaces de determinar el origen de las rentas gravables en nuevos modelos económicos repitiéndose el problema que dio origen al rediseño de las normas fiscales.

Existe cierto consenso general en que si no se llega a un acuerdo sobre las propuestas de la OCDE se continuarán dictando medidas unilaterales, posibilidad que es rechazada por este ente dado que ello generará supuestos de doble imposición, por no existir acuerdo sobre el factor de conexión que permita gravar estas actividades digitales. La proliferación de las medidas unilaterales efectivamente puede terminar

¹³ Fundamentalmente los Pilares 1 y 2 de tributación de la economía digital propuestos por la OCDE. El Pilar 1 estaría orientado a la creación de nuevos nexus y reglas de atribución de resultados que permita a las jurisdicciones del mercado gravar una parte de las rentas derivadas de la realización de las actividades económicas digitales. Por su parte, el Pilar 2 lo que quiere es garantizar que todos los Estado graven con, al menos, una base determinada. Si uno de los Estados está gravando por debajo de esa alícuota mínima efectiva, sería el país de la residencia el que procedería a tributar ese diferencial.

¹⁴ OCDE, OECD to stick to digital tax negotiation timetable despite US opposition, 18 de junio de 2020, en: <https://mnetax.com/oecd-to-stick-to-digital-tax-negotiation-timetable-despite-us-opposition-39092>

afectando severamente a la economía digital, lo cual se ve contrario a la necesidad de reconstrucción económica en la era post-pandemia. Estados Unidos¹⁵ ha reaccionado ante la proliferación de las medidas unilaterales y desde el año pasado ha indicado que impondrá medidas punitivas sobre la importación de productos provenientes de los países que creen este tipo de tributos, por considerar que este tributo era una práctica de comercio injusta que atentan contra las empresas americanas. Esta fue exactamente la controversia generada entre los Estados Unidos y Francia en 2019 al dictarse el impuesto a los servicios digitales francés y que en enero de 2020 llegó a la decisión de que ni Francia aplicaría el tributo a los servicios digitales a las empresas americanas ni Estados Unidos impondría tarifas punitivas sobre la importación de productos franceses hasta que se llegase a un consenso. Estados Unidos sigue abriendo investigaciones contra quienes creen estos impuestos unilaterales.

5. EL TRABAJO REMOTO, TELETRABAJO O E-WORKING

La realidad ha venido imponiendo el teletrabajo como una modalidad de despliegue de actividades económicas. Tal y como se ha planteado recientemente, se espera que al menos un 20% de la nómina de las empresas continuará trabajando remotamente a futuro¹⁶ por distintas razones, incluyendo exigencias de los propios trabajadores que han logrado realizar sus labores a distancia de forma eficiente y el ahorro

¹⁵ BloombergTax, New EU Tax Proposals Later if OECD Talks Fail, Top Official Says, 28 de mayo de 2020, en: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/new-eu-tax-proposals-later-if-oecd-talks-fail-top-official-says>; Financial Times, US takes aim at digital services taxes in UK and EU, 2 de junio de 2020, en: <https://www.ft.com/content/e8edf57b-f87f-439e-ac1d-56ba28a96b78>, CNBC, A new trade war? U.S. opens new investigations into countries planning digital taxes, 3 de junio de 2020, en: <https://www.cnbc.com/2020/06/03/us-probes-uk-india-brazil-the-eu-and-others-for-digital-tax-plans.html>; Reuters, US pulled out of stalled talks on digital services taxes: Lighthizer, 17 de junio de 2020, en: <https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-digital/u-s-pulled-out-of-talks-on-digital-services-taxes-lighthizer-idUSKBN23O36B>.

¹⁶ Deloitte, How is the pandemic reshaping the nature of work? Beyond the crisis, part 4: COVID-19 and our working world, en: <https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/human-capital/articles/covid-19-how-is-the-pandemic-reshaping-the-nature-of-work.html?id=nl:2sp:3tw:4covid-brand:5awa:6:abt7:20200602:work>

de costos de las empresas al no requerir mantener infraestructuras a disposición de toda su nómina de trabajadores. La situación creada por la pandemia ha generado la necesidad de revisar los efectos del teletrabajo a mediano y a largo plazo, dependiendo de la permanencia de esta modalidad de despliegue de actividades económicas.

A mediano plazo el tema se refiere a la movilización *temporal* de factores de conexión de las actividades económicas, la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición y la atribución de resultados de actividades económicas a jurisdicciones específicas. En el caso de los convenios para evitar la doble imposición, las disposiciones orientadas a determinar la residencia (artículo 4 del Modelo OCDE), la existencia de un establecimiento permanente (artículo 5 del Modelo OCDE) y el lugar de gravamen de los ingresos por servicios prestados bajo relación de dependencia, consideran el número de días que ciertas personas se encuentran en un Estado determinado para crear nexo con dicho Estado. La pandemia ha conllevado que muchas personas se quedaran atrapadas en un determinado lugar y estén prestando servicios desde su casa cuando, en la generalidad de los casos, debieran estar prestando servicios en otro lugar. Estos cambios pueden ser o no permanentes, generando medidas y decisiones a mediano y largo plazo.

5.1. Medidas a mediano plazo

Muchos trabajadores se movilizaron antes y durante la pandemia y quedaron ubicados en sitios distintos a los de su trabajo, bien sea porque estaban en movimiento para el momento en que se inició el confinamiento, porque no se sentían seguros donde se encontraban originalmente y pudieron moverse a su país de residencia o reunirse con su familia. Sin embargo, en principio este movimiento estaría ocurriendo de forma temporal, según lo que ha sido la apreciación inicial de la OCDE¹⁷, por cuanto no se ha producido abiertamente una manifestación de reforma de los procesos de generación de actividades

¹⁷ OCDE, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, 3 de abril de 2020, en: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>

económicas. Este movimiento temporal de trabajadores genera dos fuentes de análisis.

El primer elemento de análisis es la determinación de la residencia de las personas jurídicas. Del texto de los tratados, así como de la aplicación de los procedimientos amistosos, es posible que la residencia de las personas jurídicas sea considerada existente allí donde ocurra la administración efectiva de la empresa, lo cual normalmente es asociado al lugar de localización de los directivos de la empresa. Si los directivos de la empresa no pueden viajar como consecuencia de la pandemia, lo que la OCDE ha dicho es que como esta situación es temporal y obedece a causas de fuerza mayor, no puede ser un elemento para cambiar o determinar la residencia de las personas jurídicas. Esto es, el hecho de que un directivo o trabajador se encuentre en un determinado lugar como consecuencia de restricciones de viaje no puede ser tomado en consideración para precisar dónde se lleva a cabo la administración efectiva de la empresa, por tratarse de un elemento temporal donde no ha habido modificación del negocio hacia su digitalización o hacia su administración remota.

Estas mismas razones son las que se toman en cuenta para decir que los cambios temporales de ubicación de los empleados tampoco debe influir en la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, porque esto no implica un cambio en la operación del negocio a largo plazo. No hay ánimo de permanencia en esta actividad ni tampoco se puede considerar tiene disponibilidad sobre el lugar de prestación del servicio que es la vivienda habitual o temporal del trabajador. La suspensión temporal de obras tampoco debe resultar en la eliminación de un establecimiento permanente de construcción de obras.

El segundo factor a ser analizado es la residencia y tributación de los trabajadores. Un número importante de convenios para evitar la doble imposición sigue la redacción del artículo 15 del Modelo de la OCDE, que prevé la tributación concurrente entre el país de la residencia del trabajador y el lugar de prestación del servicio en forma habitual. El problema es equivalente al anterior: determinar qué ocurre si el trabajador está trabajando en un determinado lugar y no puede llegar al lugar donde normalmente hubiera prestado sus servicios. La sugerencia de la OCDE es que los Estados lleguen a un acuerdo de que

se establezca una ficción de que estos trabajadores continuaron prestando sus servicios donde originalmente ello debió ocurrir. Ello porque esa persona está, por razones excepcionales que no son atribuibles ni a la empresa ni al trabajador, ubicada en un lugar distinto donde se suponía que debía estar. El mismo régimen debería aplicar en el caso de los subsidios de salarios otorgados a los trabajadores durante la suspensión de las actividades, por entender que estos pagos deben ser asimilables a los salarios, siguiendo para ello el párrafo 2.6 de los Comentarios al artículo 15 del Modelo OCDE.

Existen algunas disposiciones en ciertos tratados que hablan de los trabajadores fronterizos, es decir, personas que viven cerca de la frontera de un país y cruzan esa frontera para prestar servicios en el otro país. En esos casos lo que recomienda la OCDE es que se entienda que se grava la actividad donde debió llevarse a cabo su actividad económica, aun cuando esté prestando servicios desde su domicilio como consecuencia de la pandemia. Se trata de una medida excepcional.

Por su parte, la residencia de los trabajadores deberá determinarse por el lugar donde existencia presencia habitual y lazos efectivos con una jurisdicción y no por el número de días transcurridos en esa jurisdicción.

5.2. Medidas a largo plazo

Ahora bien, otro punto a considerar es el caso donde el teletrabajo pasa a ser una forma normal de desempeño y no un elemento temporal. En este caso, hay un incremento en la desmaterialización y dispersión de las actividades. Probablemente muchas personas se queden trabajando en distintos países y se disminuyan las reuniones físicas de los trabajadores y directivos.

Si éste es el nuevo normal, el primer problema es determinar dónde está la directiva de las empresas para precisar su lugar de administración efectiva. Hoy en día el Modelo OCDE determina que la solución de los conflictos de residencia deberá ser resuelto por acuerdo amistoso entre los Estados involucrados, pero el problema pasa a ser cuáles son los lineamientos que se van a emplear cuando los directivos estén dispersos entre distintas jurisdicciones. Esto también va a traer problemas

en la aplicación de las reglas de precios de transferencia, pues la regla general es que las actividades son atribuidas en donde se encuentran las funciones, activos, y riesgos y la pregunta es dónde se van a desarrollar las funciones cuando estos trabajadores estén distribuidos en distintos países con el teletrabajo.

Los trabajos remotos también pueden generar dudas sobre si se crea o no establecimiento permanente, habiendo señalado algunos autores que hay que atender al rol de cada uno de esos trabajadores que están prestando actividades remotamente¹⁸. Sólo en la medida en que ellos están realizando la actividad principal de la empresa puede entenderse que ellos pueden constituir establecimiento permanente de su empleador. También se ha considerado que el concepto de establecimiento permanente que ha sido utilizado hasta la fecha dejará de tener utilidad, debiendo migrar hacia un nuevo concepto que hable de la relación entre la empresa y un mercado específico. La recharacterización del concepto de establecimiento permanente obedece al hecho de que la ubicación de un trabajador en una jurisdicción determinada en los casos de teletrabajo pasará a ser de tal forma aleatoria que no debería ser determinante para la creación de un establecimiento permanente (el trabajo pudo por igual ser prestado en cualquier jurisdicción).

Por su parte, en el caso de los trabajadores, la residencia se va a determinar donde se tienen los lazos más cercanos y en el caso del artículo 15 del Modelo OCDE que ya había sido comentado, existen precedentes, por ejemplo españoles, donde el tema del teletrabajo ya había tratado y donde va a haber un divorcio entre la residencia del empleador y la localización del empleado. Ello podría ocasionar que se deduzcan los gastos en una jurisdicción y se graven los ingresos en otra jurisdicción donde está residenciado el empleado.

Un último punto a considerar es qué pasa cuando no sea fácil ubicar dónde se encuentra el empleado, tratándose de trabajadores que pueden estar en cualquier sitio, porque todo lo que necesitan para la realización de su trabajo es un equipo de computación y una conexión a internet, de

¹⁸ Baker, Phillip, COVID-19 and Fiscal Policies: International Tax in the Time of COVID-19, *Intertax*, Vol. 48, No. 8, 2020, pp. 805-813, en: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/48.8/TAXI2020079>

forma tal que su localización no es relevante para el empleo. Ello puede generar supuestos de doble no tributación porque sea difícil precisar el lugar de su residencia y sea difícil precisar cuál es el lugar de prestación del servicio. Todos estos elementos requerirán mayor desarrollo para la precisión de los factores de conexión de las actividades económicas desplegadas a través del teletrabajo.

6. CONCLUSIONES

Como puede apreciarse, el fenómeno del Covid-19 ha influido duramente en el desarrollo de la economía, no únicamente durante sus inicios, sino como consecuencia de su prolongación en el tiempo y en el espacio. Los distintos sectores económicos se han visto obligados a hacer adaptaciones de sus actividades económicas. Algunos sectores han resultado más favorecidos, al anticiparse a la digitalización de la economía y la masificación del internet como medio de comunicación y trabajo.

Lo anterior implica que no todos los sectores económicos se han visto impactados por igual por la pandemia. Es fácil identificar a los sectores más vulnerables a este fenómeno, lo cual genera la necesidad de los Estados de generar medidas a corto, mediano y largo plazo para hacer frente a la pandemia y a sus efectos en la economía. Los Estados también deben adoptar medidas que permitan lograr los desarrollos necesarios para el combate y la prevención de la enfermedad, incluyendo en desarrollo de vacunas y medicamentos que logren el restablecimiento de la normalidad en la mayor medida posible.

Muchos consideran que la normalidad como era conocida no volverá. Con la extensión de la pandemia a lo largo del tiempo esta afirmación parece cada día más válida. Las adaptaciones hechas por las empresas en sus procesos productivos, la regularización del teletrabajo, la reducción o adaptación de las infraestructuras, prolongada en el tiempo pasarán a formar parte de la nueva forma de ejecución de las actividades económicas. Para el establecimiento de esta nueva forma de intercambio económico han resultado esenciales las empresas de economía digital, quienes han resultado ser las menos perjudicadas con la

pandemia, por haber estado listas para el salto en los procesos económicos derivado de la digitalización de las comunicaciones y el trabajo. Los Estados deben contribuir al fortalecimiento de esta nueva forma de desarrollo económico.

En consecuencia, el balance entre las exigencias y concesiones del Estado, aunque no fácil, es obligatorio. Los Estados deben procurar obtener mayores ingresos tributarios para hacer frente al déficit económico pero sin ahogar a los debilitados sectores económicos. La búsqueda de este equilibrio ha generado muchos debates sobre las potenciales fuentes de estos ingresos fiscales extraordinarios. Posiblemente, como se ha propuesto en la Comisión Europea, una de las soluciones más justas -aunque no la más simple- sea concentrarse en el combate del fraude fiscal, logrando una distribución equitativa de la carga tributaria entre el universo de los contribuyentes.