

# Circular Informativa

Julio 2020

## Área Fiscal

Implicaciones fiscales derivadas de la permanencia física en España debido al estado de alarma – Potenciales implicaciones en la residencia fiscal de las personas físicas.



La Dirección General de Tributos (en adelante “DGT”) se ha pronunciado recientemente acerca del cómputo de los días de permanencia en territorio español a efectos de determinar la residencia fiscal de las personas físicas en aquellas situaciones en las que, con ocasión del estado de alarma, personas físicas se han visto obligadas a permanecer en territorio español más tiempo del inicialmente previsto.

Así, en la consulta vinculante V1983-20, de 17 de julio de 2020, relativa a un matrimonio inicialmente residente en Líbano, el cual vino a España en enero de 2020 y que debido al estado de alarma se vio obligado a permanecer en España hasta el mes de junio, la DGT indica de forma explícita que *“en relación con el citado criterio de permanencia más de 183 días, dentro del año natural, en territorio español, los días pasados en España por el matrimonio, debido al estado de alarma, se computarían, por lo que si permanecieran más de 183 días en territorio español en el año 2020, serían considerados contribuyentes del IRPF. Ahora bien, podrían retornar a su país de origen una vez finalice el estado de alarma (circunstancia prevista para el 21 de junio).”*

No olvidemos que el hecho de que el citado matrimonio pudiera ser considerado residente fiscal en España conllevaría implicaciones tributarias, ya que el mismo estaría sujeto a imposición en España por la totalidad de su renta mundial (obtenida durante el ejercicio 2020) en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y potencialmente, sujeto al Impuesto sobre Patrimonio.

El criterio seguido por la DGT en relación con el cómputo de días a efectos de la residencia fiscal, contrasta con las indicaciones de la OCDE en su nota “*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*”, en relación con los criterios de residencia fiscal de las personas físicas que debido al Covid-19 no hayan podido regresar a su país de origen y difiere sustancialmente de los criterios seguidos por países de nuestro entorno, como puede ser el caso Reino Unido, Irlanda y algo más lejano geográficamente, Australia

En su nota emitida en abril, la OCDE indicaba que ya había países que habían emitido orientaciones útiles sobre las repercusiones de la COVID-19 en la determinación de la residencia fiscal de acuerdo con la normativa nacional y el Convenio para evitar la Doble Imposición. El Reino Unido, por ejemplo, publicó una guía indicando que los días pasados en el país debido al Covid-19 no se consideran a efectos de determinar la residencia fiscal por circunstancias excepcionales. Australia e Irlanda han seguido un criterio parecido en las guías que prepararon para esta situación excepcional.

Para esta situación, la OCDE indica que es poco probable que la persona adquiera el estatuto de residencia fiscal en el país en el que se queda temporalmente debido a circunstancias extraordinarias. Sin embargo, no podemos olvidar, como bien menciona la consulta que, hay normas en la legislación nacional, como es el caso de nuestro Ley del IRPF, que consideran que una persona es residente si está presente en el país durante un cierto número de días. Pero incluso si la persona se convierte en residente en virtud de tales normas, si existe un Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante “CDI”), la persona podría no ser residente de ese país a los efectos del CDI en tanto en cuanto una persona no puede ser, a priori, residente fiscal de dos países. Por lo tanto, tal dislocación temporal podría no tener consecuencias fiscales.

No obstante, en el caso indicado en la consulta vinculante, el matrimonio es residente en El Líbano, país que no ha firmado un Convenio para evitar la Doble Imposición con España, por lo que el criterio establecido por la DGT podría llevar a que este matrimonio se considerarse residente fiscal en España, bajo la óptica unilateral española, a pesar de lo extraordinario de la situación. Si, de acuerdo con la normativa interna del Líbano ellos fueran considerados residentes fiscales también en dicho país, nos podríamos encontrar, además, con un complejo conflicto de doble residencia fiscal.

Al no existir CDI entre ambos países, el potencial conflicto de doble residencia no se podría resolver a través de las reglas de desempate (“*tie break rules*”) previstas en el modelo de CDI, quedando la situación tributaria de estas personas a merced de las normativas tributarias domésticas de ambas jurisdicciones y con plena potestad para gravar sus rentas mundiales de forma unilateral e ilimitada. Eso sí, con el consuelo de poder aplicar los mecanismos para evitar la doble imposición internacional, que en su caso se regulen. En el mejor de los casos, el contribuyente se asegura una potencial sobreimposición, que no doble imposición, tributando en todo caso por el impuesto más caro.

Como ya advertimos en su momento, la falta de definición tanto del legislador estatal como de la Administración tributaria española, respecto del cómputo de días bajo estas circunstancias excepcionales, podrían llevarnos a una situación como la mencionada en la consulta vinculante objeto de este artículo. En contraste con las guías emitidas por otros países, que modifican la normativa interna para evitar la consideración de residencia fiscal de acuerdo con la normativa nacional, en casos como el de la pandemia del Covid-19,

parece que la Administración tributaria española ha fiado la resolución del conflicto a la existencia de un CDI con el país de origen y en caso de no existir, ha optado por la aplicación estricta y severa de computar la permanencia en territorio español sin considerar la situación excepcional que la ha originado.

Esta Consulta Vinculante tiene un impacto muy significativo en el caso de personas desplazadas, cuyo origen es un país con el que España no tiene suscrito y en vigor un CDI, ya que el riesgo a ser calificado como residente fiscal en España, por la situación de confinamiento vivida recientemente, así como para el hipotético caso de nuevas restricciones a la movilidad que pudieran imponerse en un futuro, puede afectar a las decisiones de desplazamiento de las empresas y en el peor de los casos, a desplegar una serie de obligaciones fiscales gravosas, tanto para el trabajador, como para la empresa en territorio español.

En este sentido, desde Crowe Legal y Tributario estamos a disposición de las empresas empleadoras y de los trabajadores desplazados, a fin de analizar la situación de aquellas personas que hayan permanecido en territorio español durante el período excepcional de confinamiento durante el estado de alarma y revisar las potenciales consecuencias fiscales de su situación.

#### Para más información:

**Jordi Bech**

Socio Área Fiscal  
jordi.bech@crowe.es  
Tel.: +34 93 244 89 00

**Sebastián Piedra**

Socio Área Fiscal  
sebastian.piedra@crowe.es  
Tel.: +34 93 244 89 00

**Ramón Santos**

Socio Área Fiscal  
ramon.santos@crowe.es  
Tel.: +34 93 244 89 00

**Jesús Romero**

Socio Área Fiscal  
jesus.romero@crowe.es  
Tel.: +34 93 244 89 00

**Jordi de Juan**

Socio Área Fiscal  
Equipo de *Tax Litigation*  
jordi.dejuan@crowe.es  
Tel.: +34 93 244 89 00

**Daniel Tarroja**

Asociado Director Área Fiscal  
Equipo de *Tax Litigation*  
daniel.tarroja@crowe.es  
Tel.: +34 93 244 89 00