

Residencia fiscal en tiempos de COVID

La presencia en un territorio provocada por la pandemia COVID-19 como factor determinante para la residencia fiscal.

Abril de 2021

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal:

José M^a Leis Mayán

Socio del departamento de People & Organization

josemaria.leis.mayan@pwc.com

Eva Pons Aranzana

Senior Manager del departamento de People & Organization

eva.pons.aranzana@pwc.com

La residencia fiscal de una persona física determina la obligación de tributar en España por uno de dos impuestos (IRPF o IRNR), que son radicalmente distintos: tipo de gravamen, deducibilidad de gastos, plazos de presentación, modelos de declaraciones, obligaciones retenedoras por parte de las compañías, etc.

La residencia fiscal en España se determina por varios criterios, uno de los cuales es la presencia física en España (artículo 9 de la LIRPF).

Los Convenios para evitar la doble imposición entre dos estados también tratan el elemento presencial como un elemento importante para la determinación de la residencia fiscal (artículo 4 de Modelo del CDI de la OCDE).

Pues bien, es evidente que, durante el año 2020, las estancias en uno u otro estado (o Comunidad Autónoma) se han visto alteradas por el efecto de la COVID-19, el estado de alarma declarado en nuestro país y las limitaciones a la movilidad.

Es objeto de esta nota estudiar y concluir hasta qué punto la presencia o ausencia producida por el efecto COVID debe ser tenida en cuenta para determinar la residencia o no residencia fiscal en España de una persona física y las consecuencias tributarias que de ello derivan.

Las situaciones que pueden requerir un estudio son muy numerosas y variadas, por lo que recomendamos un estudio individualizado de cada una de ellas, siendo muy difícil, y hasta imprudente, dar una regla que sea aplicable a todos los supuestos, debido a los distintos factores que pueden influir. A saber: estado de presencia, estado anterior, existencia de CDI entre ambos estados, período fiscal de cada estado, emisión de certificado de residencia fiscal, etc.

Recomendaciones de la OCDE

La OCDE, en sus recomendaciones, examina dos posibles escenarios:

- Residentes en un estado que viajan ocasionalmente a otro y por el efecto COVID se ven obligados a alargar su estancia en este segundo estado.
- Y personas desplazadas a otro país para trabajar que, en el contexto de la pandemia, regresan a su país de origen y permanecen en él durante cierto tiempo.

La recomendación de la OCDE es que los estados articulen los mecanismos necesarios, legislativos o interpretativos, para que los días de presencia en uno u otro estado por el efecto COVID no alteren la residencia fiscal que hubiese tenido la persona de no haber existido el citado efecto COVID. Es decir, que los días de



“... parecería que la interpretación de la DGT no seguía las recomendaciones de la OCDE. Pero, en una reciente (aún no publicada) consulta de un ciudadano procedente de Marruecos, que queda atrapado en España, la conclusión es totalmente contraria.”

presencia o ausencia en un estado por causa de la pandemia no computen para alterar la residencia fiscal y las consecuencias tributarias que ello tendría (recomendamos el estudio del citado documento de la OCDE).

Posteriormente, la OCDE elaboró otro documento con sugerencias y con alguna de las medidas tomadas, en relación con este tema, por algunos países (Australia, Irlanda, Reino Unido, Canadá, Austria, Dinamarca, etc.) entre los que no se encuentra España.

Postura de la DGT

Hasta la fecha, la Dirección General de Tributos únicamente había emitido una resolución en relación con el tema que nos ocupa: CV 1983-20, de 17 de junio.

Esta consulta resuelve la cuestión planteada que podemos resumir de la siguiente forma:

Situación: Residente en el Líbano que viene a España y permanece en España por el efecto COVID y la limitación de la movilidad internacional.

Pregunta: ¿Los días pasados en España durante el estado de alarma se contabilizan a efectos de determinar la residencia fiscal en España?

Respuesta: En relación con el citado criterio de permanencia más de 183 días, dentro del año natural, en territorio español, los días pasados en España, debido al estado de alarma, se computarían, por lo que, si se permaneciera más de 183 días en territorio español en el año 2020, sería considerado contribuyente del IRPF.

Parecería que la interpretación de la DGT no sigue las recomendaciones de la OCDE.

No obstante, es importante destacar que, el caso tratado en la consulta, se trata de un ciudadano del Líbano, un estado con el cual no existe CDI con España y tiene la consideración de “paraíso fiscal”.

En una reciente (aún no publicada) resolución de consulta sobre la residencia fiscal de un ciudadano procedente de Marruecos que queda ‘atrapado’ en

España, la conclusión es totalmente contraria al anterior supuesto.

En dicha consulta, se hace referencia y seguimiento de las recomendaciones de la OCDE y se abre la puerta a la necesidad de evaluar todas las circunstancias para la determinación de la residencia fiscal, y no exclusivamente los días de permanencia en nuestro país.

Y así, considera la DGT que será mediante la aplicación del artículo 4 de los distintos convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España, como debe determinarse la residencia fiscal de una persona. Pudiendo llegar a concluirse que un contribuyente es no residente es España aún habiendo permanecido más de 183 días en nuestro país- pero sólo puede llegarse a esta conclusión en aplicación de un CDI.

Nuestra conclusión y recomendación

Una vez revisada de forma resumida la cuestión planteada, las recomendaciones de la OCDE y el criterio de la DGT, daremos unas conclusiones genéricas, no sin recomendar, una vez más, la lectura de los documentos mencionados y el estudio individualizado de cada supuesto.

Conclusión genérica: La persona física que permanezca en España más de 183 días tendrá la consideración de residente fiscal en España y deberá cumplir con todas las obligaciones tributarias que de tal consideración deriva.

Sin embargo, en nuestra opinión, si confluyen una serie de hechos, que a continuación enumeramos, consideramos defendible la no residencia en España aun cuando haya permanecido más de 183 días.

Es importante destacar, que deben confluir todos o gran parte de los hechos que a continuación se enumeran:

- Residencia en otro país en año/s y mes/es anteriores al estado de alarma.
- Residencia en otro país en año/s y mes/es posteriores a las limitaciones a la movilidad.
- Residencia en un país con el que España tenga suscrito un CDI.



Comentario adicional

La postura de la DGT es que el criterio de la estancia en un país como determinante para la residencia fiscal puede ser modulado en aplicación de los criterios fijados en el artículo 4 de los CDI, por lo que aquellos países con los que España no tenga un Convenio para evitar la doble imposición internacional se aplicará el criterio de permanencia en España de forma estricta.



Claves para determinar la Residencia Fiscal por COVID:

Análisis individualizado de cada caso.

Estudio global de los hechos y circunstancias de cada situación en ambos países.

Recomendamos un análisis de las consecuencias tributarias previo a la toma de decisiones, dado que el cumplimiento con las obligaciones en ambos países no es una cuestión de fácil coordinación.

- Tributación durante el ejercicio 2020 en el otro país.
- Tributación como residente durante el ejercicio 2020 en el otro país.
- Presentación de declaración de renta en el otro país.
- Obtención o posible obtención de un Certificado de residencia fiscal en el otro país.
- Pago de rentas sujetas a retención en el otro país durante su estancia en España.
- Vínculos personales y familiares previos y posteriores a la estancia en España (vivienda a su disposición en el otro país, colegios de los hijos, etc).
- Pago de rentas sujetas a retención en el otro país durante su estancia en España.
- Vínculos personales y familiares previos y posteriores a la estancia en España (vivienda a su disposición en el otro país, colegios de los hijos, etc).

Si una vez examinado el caso concreto, y a la luz de los elementos indiciarios anteriores, concluyésemos que existe un cambio de estatus de residencia, será necesario revisar numerosas

consecuencias que de ello derivan. Sirva esta lista de simple enumeración de algunas de las cuestiones a revisar:

- Presentación del modelo 100 de IRPF entre los meses de abril a junio de 2021.
- Obligaciones de retener de la entidad española si existen pagos desde España o desde una entidad vinculada en el extranjero.
- Posible existencia de un EP en España.
- Declaraciones de IRNR ya presentadas.
- Impuesto sobre el patrimonio como residente en España, y en la CCAA correspondiente.
- Obligación de presentar el modelo 720 de bienes en el extranjero en marzo 2021.
- Consecuencia en posible pérdida de regímenes especiales en España y/o otros países.

Conclusión: recomendamos el examen individualizado de cada caso y de las consecuencias que de dicho examen deriven.

Sirva este cuadro como ejercicio que recomendamos realizar:

STATUS RESIDENCIA FISCAL SIN COVID-19	DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS	CONSULSIÓN DE RESIDENCIA FISCAL	CONSECUENCIAS
Residencia fiscal en China	Empleado desplazado a China en el 2018 vuelve a España por el Covid-19 en Marzo de 2020, y regresa a China en Septiembre de 2020	No residente fiscal en España	
Residencia fiscal en China	Empleado desplazado a China en el 2018 vuelve a España por el Covid-19 en Marzo de 2020. Termina asignación y se queda en España.	Residente fiscal en España	
No residente fiscal en España / Residente fiscal en USA	Empleado asignado a USA en Febrero de 2020, que por efecto Covid-19, no se desplaza hasta Septiembre a USA.	Residente fiscal en España	
No residente fiscal en España / Residente fiscal en USA	Asignado desplazado el 1 de Enero a USA, que regresa a España por el efecto Covid-19 el 15 de Marzo, y vuelve a USA el 15 de Octubre por 3 años.	No residente fiscal en España	
<i>Nuevo supuesto</i>			

[Accede a esta guía](#), diseñada a modo de *árbol de decisiones*, para realizar una primera aproximación para determinar la residencia fiscal. No obstante, las conclusiones de uso de la presente guía no son suficientes para la toma de decisiones, recomendando realizar un estudio detallado de cada caso concreto.