

# Las implicaciones de las limitaciones impuestas al transporte de personas en la residencia fiscal y la imposición de las personas físicas y sus empleadores

<b>I. Introducción</b>	<b>120</b>
<b>II. Implicaciones en la residencia fiscal de las personas físicas y su tributación</b>	<b>121</b>
1. Requisitos más habituales para definir a una persona física residente	121
2. Aplicación de los convenios para evitar la doble imposición	123
3. Criterios y disposiciones normativas publicados por las administraciones tributarias	124
4. Situación de aquellas personas no cubiertas por CDI y normas o criterios especiales	124
5. Tributación por las rentas obtenidas en el país de estancia y otros impuestos no cubiertos por los CDI	125
<b>III. Implicaciones en la residencia fiscal de las personas jurídicas y su tributación</b>	<b>125</b>
<b>IV. Conclusión</b>	<b>127</b>



**Resumen:** La pandemia causada por la COVID-19 ha afectado gravemente a muchos ámbitos de la economía y ha generado importantes limitaciones al transporte de las personas. De esta forma, numerosas personas han quedado retenidas por largo tiempo en países distintos del de su residencia.

Toda vez que la estancia física en un territorio puede entrañar repercusiones fiscales vinculadas al estatus de residente fiscal, es necesario realizar un análisis de tales implicaciones. En este sentido, este artículo se centra principalmente en los efectos que tales limitaciones pueden tener en la residencia fiscal y la imposición de las personas físicas y de las empresas que hayan tenido empleados retenidos en el extranjero.

**Abstract:** The COVID-19 pandemic has greatly affected many areas of the economy and has imposed significant limitations on the movement of individuals. As a result, many individuals have been stranded abroad.

To the extent that the physical presence in a jurisdiction can entail tax implications linked to the tax residency, it is necessary to review such implications. In this regard, this paper analyses the main effects these limitations can have on the tax residency and the taxation of stranded individuals, as well as the companies that employ them.



**Palabras clave:** Residencia fiscal, convenio para evitar la doble imposición, fiscalidad internacional, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

**Keywords:** Tax residency, tax treaty, international taxation, Personal Income Tax, Non-Resident Income Tax.

# Las implicaciones de las limitaciones impuestas al transporte de personas en la residencia fiscal y la imposición de las personas físicas y sus empleadores

## I. Introducción

Pocas crisis han existido en el mundo moderno que hayan afectado tanto a la población y a la economía mundial como la crisis sanitaria desatada por la pandemia del Coronavirus SARS-COV2 (la “**COVID-19**”). Una enfermedad provocada por un virus inicialmente localizado en China y que por vía del contacto comunitario y la movilidad de las personas, ha afectado a un total de 188 países en los cinco continentes.

Cada país ha adoptado medidas de muy diversa índole con la finalidad de proteger a sus ciudadanos. Entre estas medidas se encuentran las restricciones a los viajes que durante buena parte del 2020 han estado vigentes y que actualmente vuelven a aplicarse de forma selectiva.

Estas restricciones han motivado que numerosas personas hayan tenido que quedarse temporalmente en un país distinto a aquel en el que habitualmente residen, bien de manera obligada o bien por precaución, para evitar desplazamientos y el riesgo de infección que implican. En ambos casos, estas personas han tenido que buscar un sitio donde alojarse durante un periodo que en ocasiones se ha podido prolongar de forma muy significativa. En aras de una mayor simplicidad expositiva, nos referiremos a estos países como “país de residencia” y “país de estancia”.

Aunque la residencia fiscal es un término jurídico, su determinación normalmente se remite a hechos o cuestiones fácticas. En este sentido, la permanencia física y la existencia de vivienda a disposición de una persona son dos de los criterios que habitualmente suelen exigir los distintos países a la hora de desplegar su soberanía fiscal. Así, a aquellas personas cuya permanencia supere un umbral determinado o dispongan de un domicilio a su disposición se las podrán considerar residentes fiscales de ese país y este podrá gravarles por su renta o patrimonio universales.

Es lógico, por tanto, considerar que un cambio en el lugar de residencia física de una o de varias personas del núcleo familiar puede incidir de manera significativa en su residencia fiscal, el lugar donde contribuyen y el nivel de imposición que se les aplica. Consecuentemente, las disrupciones que la COVID-19 ha causado en el transporte son susceptibles de provocar (y de hecho han provocado) alteraciones en la tributación de las personas físicas.

Por su parte, la determinación de la residencia de las personas jurídicas no se refiere, como es lógico, a su morada, sino a otros aspectos, como son el Derecho bajo el que se constituyen, dónde disponen de oficinas, dónde llevan a cabo

sustancialmente su actividad, y, principalmente, desde dónde son dirigidas de manera efectiva. Toda vez que la dirección de las entidades tiene que realizarse por personas (administradores o directivos), cualquier cambio en su ubicación física también podría llegar a afectar a la residencia fiscal de las personas jurídicas.

Resulta por tanto conveniente analizar cuál podría ser el impacto de la modificación de la residencia habitual como consecuencia de la COVID-19, aspecto al que le dedicaremos este trabajo. Nos centraremos principalmente en la residencia fiscal de las personas físicas, pues creemos que es en este aspecto donde podría haber una mayor incidencia, sin perjuicio de que también se analiza someramente el efecto que podría tener en la residencia de las personas jurídicas.

## **II. Implicaciones en la residencia fiscal de las personas físicas y su tributación**

Como señalábamos anteriormente, cada país puede establecer una serie de circunstancias cuyo cumplimiento implica la adquisición de la residencia fiscal. Así, por ejemplo, existen países en los que la nacionalidad constituye una circunstancia que implica la calificación de residente fiscal (por ejemplo, Estados Unidos), mientras que hay otros Estados en los que no sucede así (por ejemplo, España). Sin perjuicio de lo anterior, puede afirmarse que existen una serie de circunstancias o criterios que son utilizados de forma habitual por la generalidad de los estados.

### **1. Requisitos más habituales para definir a una persona física residente**

En el ámbito de la imposición de las personas físicas, es habitual que se atienda a tres circunstancias principales: (i) la intensidad de la permanencia física en el territorio del país en cuestión; (ii) la existencia de una vivienda permanente en dicho país; y (iii) cuál es el lugar donde se desarrollan las principales facetas familiares, sociales y/o económicas de la persona, es decir, su centro de intereses vitales.

Consideramos que las restricciones al transporte y las disrupciones causadas por la COVID-19 afectarán más a las dos primeras circunstancias que a la tercera, por lo que nos centraremos en aquellas.

Por lo que respecta a la presencia física de una persona en el territorio de un país, las normativas nacionales disponen de libertad a la hora de fijar el umbral a partir del cual se puede afirmar que la presencia es suficiente para otorgar el estatus de residente fiscal.

Lo habitual es que ese umbral se determine con referencia a un periodo temporal de un año o de varios años: así, si el sujeto permanece más de un tiempo determinado dentro de otra referencia temporal más amplia, podrá afirmarse su residencia fiscal en el país de estancia.

El tiempo determinado a computar puede ser un número de días, de meses o una fracción del periodo de referencia. Y el cómputo puede tener en cuenta periodos continuos (por ejemplo, 6 meses seguidos) o discontinuos (por ejemplo, 183 días, aunque no sean consecutivos). Así, en la normativa de los distintos países podemos encontrar umbrales como 30, 90, 183 o 270 días, 6 o 12 meses o medio año. En este sentido, es importante descartar ideas preconcebidas y ser conscientes de que el criterio aplicable en cada país podrá ser distinto, e incluso que existen países en los que el ejercicio fiscal de las personas físicas puede no abarcar necesariamente un año completo (por ejemplo, Suiza) y no comenzar el 1 de enero (por ejemplo, Reino Unido o Australia).

El periodo de referencia normalmente suele ser de un año, si bien existen determinados países que además pueden tener en cuenta la presencia física habida en otros periodos anteriores (*look back test*). De esta forma, las sucesivas estancias que individualmente consideradas pudieran ser insuficientes podrían llegar a superar un umbral conjunto que dé lugar a la calificación de residente en el país de estancia. Tal sería el caso de Estados Unidos, Irlanda o Lituania.

Las combinaciones más frecuentes suelen ser la superación de 183 días en el año natural (por ejemplo, España, Portugal, Irlanda) o 6 meses o la mitad del año (por ejemplo, Alemania, Francia, Reino Unido, Italia).

Como se ha visto, en general puede afirmarse que la estancia superior a la mitad del año en un país puede implicar que el mismo pueda reclamar la residencia fiscal de esa persona.

Es reseñable que la normativa de algunos países establece excepciones a la regla general, que permitirían que personas cuya permanencia en el país en cuestión haya superado los límites anteriores puedan no ser consideradas residentes fiscales. Así, hay países que han establecido un límite más amplio que, en caso de no ser superado, implica la no obtención de la residencia fiscal (por ejemplo, Austria con una estancia de *minimis* de 12 meses) y otros que han establecido que la presencia física por determinados motivos espurios no debe conllevar la asignación de la residencia fiscal (por ejemplo, Grecia para las estancias de hasta 365 días por motivos médicos o turísticos).

Por lo que respecta al requisito de la existencia de la vivienda a disposición del contribuyente, resulta lógico considerar que tendrá tal carácter la vivienda que una persona pueda tener a su disposición durante un largo periodo de tiempo (vivienda permanente), bien porque dispone de ella en virtud del derecho de propiedad o de un contrato de alquiler de larga duración. No obstante, y sin perjuicio de lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio ("**CDI**") y los comentarios interpretativos de los mismos (comentarios al Modelo convenio tributario de la OCDE –MC OCDE–), en principio, nada obstaría a que una administración tributaria pueda considerar que un alojamiento temporal que se ha mantenido en el tiempo, especialmente si es durante más de la mitad de un año, pueda ser considerado como vivienda a disposición.

En el caso de España, el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“**IRPF**”), establece que tendrán la consideración de residentes fiscales españoles las personas que permanezcan en territorio nacional más de 183 días en un año natural, y aquellas que tengan en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento jurídico.

## 2. Aplicación de los convenios para evitar la doble imposición

Como consecuencia de lo señalado en el apartado anterior, es posible que una o varias personas de un núcleo familiar pudieran ser calificadas como residentes fiscales en varios países, dando lugar al fenómeno de la doble residencia fiscal y a un supuesto de doble imposición, toda vez que dos países –el de residencia y el de estancia– exigirán tributación por el patrimonio y/o la renta mundiales.

Los CDI son tratados internacionales y, como tales, tienen primacía sobre el Derecho nacional. Uno de sus fines es el reparto de la potestad tributaria de los países conforme a unas reglas pactadas, con el fin de que se eviten situaciones de doble imposición, una de las cuales es la generada por la doble residencia fiscal.

Para lograr esa armonía en la residencia fiscal, los CDI suelen incluir unas “reglas de desempate” que se aplican por orden de prelación<sup>1</sup>: (i) la existencia de una vivienda a disposición del contribuyente; (ii) la localización del centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas); (iii) la intensidad de la presencia física (más de 183 días en un año); y (iv) la nacionalidad. Si ninguna de las reglas anteriores permite “desempatar”, los países normalmente determinarán lo procedente en el caso concreto mediante una decisión de común acuerdo.

Dada la preeminencia de la regla relativa a la existencia de una vivienda a disposición del contribuyente, conviene señalar que, a la luz de los comentarios del modelo de CDI de la OCDE, parece complicado sostener que una vivienda concertada por un tiempo determinado durante la situación de emergencia sanitaria de la COVID-19 pueda ser considerada como vivienda a disposición del contribuyente de manera permanente, si bien la interpretación queda a disposición de los países involucrados.

Por otra parte, a la vista de la relativamente baja prioridad de la nacionalidad como criterio de “desempate”, podría afirmarse que en aquellos casos en que el contribuyente se hubiera desplazado con su familia cercana, sería relativamente probable que el país de estancia pudiera afirmar la residencia fiscal de la unidad familiar.

Sin perjuicio de lo anterior resultan especialmente interesantes las manifestaciones publicadas por el Secretario General de la OCDE, el señor Ángel Gurría, el día

---

1 Debe señalarse que los distintos CDI firmados por los países pueden tener particularidades en cuanto a la aplicación de estos criterios. Así, por ejemplo, podría citarse el CDI suscrito entre España y Australia, en el que solo se consideran como “reglas de desempate” la existencia de una vivienda a disposición permanente del contribuyente y la localización del centro de intereses vitales, constituyendo la nacionalidad exclusivamente un parámetro a tener en cuenta para valorar el centro de intereses vitales.

3 de abril de 2020, en las que afirmaba que “es improbable que la situación del COVID-19 afecte a la residencia fiscal determinada según convenio”. Añadía que, “debido a que la crisis del COVID-19 es un periodo de cambios importantes y una situación excepcional, en el corto plazo las administraciones fiscales y autoridades competentes deberán considerar un periodo más normal a la hora de determinar la residencia fiscal de una persona”.

### **3. Criterios y disposiciones normativas publicados por las administraciones tributarias**

Dentro del marco normativo descrito, y en línea con las manifestaciones de la OCDE, algunos países y administraciones tributarias han llevado a cabo acciones legislativas o han publicado criterios interpretativos acerca de las reglas de determinación de la residencia fiscal en la situación excepcional en que se ha encontrado el mundo en 2020.

Tal es el caso de Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda o Australia. Estas medidas consisten, bien en el no cómputo de un periodo determinado del año 2020, coincidente con la primera ola generalizada de infecciones por la COVID-19, o bien en la flexibilización en la aplicación de las reglas de determinación de la residencia fiscal siempre que se aprecie buena fe en las personas afectadas.

Desgraciadamente para la seguridad jurídica de las personas no residentes confinadas en España, en nuestro país no se ha llevado a cabo ninguna modificación normativa, ni tampoco se han emitido criterios interpretativos más laxos motivados por la extraordinaria situación generada por la pandemia.

### **4. Situación de aquellas personas no cubiertas por CDI y normas o criterios especiales**

De todo lo anterior se desprende que aquellas personas que se hayan encontrado retenidas en un país distinto del de residencia, y que se puedan beneficiar de los efectos de un CDI o de normas o interpretaciones específicas, podrán verse sometidas a una doble imposición por parte de dos países.

En este caso, no se podrá evitar tributar en ambos países, si bien es posible que uno o ambos cuenten en su normativa con mecanismos para evitar la doble imposición, de forma que los importes abonados en otro país pudieran ser descontados total o parcialmente de la deuda tributaria a abonar. Ello dependerá de las disposiciones específicas contenidas en cada normativa.

Cabe señalar que en este caso de inexistencia de CDI o normas especiales se situaría el matrimonio consultante de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (“DGT”) número V1983-20, de 17 de junio. En este caso, los consultantes, nacionales del Líbano y con domicilio habitual en ese país –territorio

calificado como paraíso fiscal–, manifestaban haber permanecido en territorio español más de 183 días y no percibir rentas en España. Ante la falta de CDI suscrito entre ambos países y de disposiciones específicas dictadas en el ámbito de la COVID-19, la DGT concluyó que ambos contribuyentes se habían convertido en residentes fiscales españoles para 2020.

Aunque este criterio administrativo no es extrapolable a otros casos de residentes fiscales de otras jurisdicciones con las que España tenga suscrito un CDI, consideramos que la solución dada en el caso consultado es desafortunada y no especialmente buena para la imagen de España en el extranjero. Y ello, aunque desde un punto de vista estricto, la respuesta dada por la DGT sea técnicamente correcta a la vista de la normativa en vigor.

Para situaciones como la actual habría sido necesaria la adopción de medidas normativas excepcionales, las cuales se habrían podido incluir en alguno de los distintos y numerosos paquetes de medidas aprobadas por el Gobierno durante la primavera de 2020. La necesidad era palpable, como lo acreditan las declaraciones del Secretario General de la OCDE de principios de abril a las que antes se hacía referencia.

## **5. Tributación por las rentas obtenidas en el país de estancia y otros impuestos no cubiertos por los CDI**

Sin perjuicio de todo lo anterior, no debe perderse de vista que incluso aunque una persona no adquiera la residencia fiscal en el país de estancia, podría darse el caso de que las remuneraciones percibidas durante ese tiempo pudieran quedar sometidas a tributación en el país de estancia (obligación real u obligación limitada). El criterio aplicable dependerá de las circunstancias de cada caso, si bien consideramos que este tipo de supuestos deberían ser objeto de una cuidadosa revisión.

Adicionalmente, tampoco debe olvidarse que en los distintos países de estancia podrán existir impuestos no cubiertos por los CDI aplicables. Quizá el supuesto más claro pudiera ser el de otros impuestos directos como los impuestos a las herencias (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Debido a la complejidad que cada situación podría entrañar, consideramos que es fundamental llevar a cabo una revisión jurídica de cada supuesto.

## **III. Implicaciones en la residencia fiscal de las personas jurídicas y su tributación**

Como señalábamos anteriormente, la residencia fiscal de las personas jurídicas se determina con base en determinadas circunstancias, como son el lugar de constitución o registro, el lugar donde se desarrolla una parte sustancial de su actividad y el lugar de dirección efectiva.



Parece lógico pensar que las restricciones creadas por la COVID-19 al transporte de personas, únicamente afectarán a aquellas circunstancias de la persona jurídica que estén relacionadas con el desarrollo de actividades por parte de las personas físicas. Así, de las circunstancias antes señaladas, parece que la única que podría ser afectada por la COVID-19 sería el lugar desde el que la entidad se dirige de forma efectiva.

La dirección efectiva se entiende como “el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad” (consulta vinculante de la DGT número V0962-14, de 4 de abril) y normalmente viene a identificarse como el contenido de la labor desempeñada por los administradores y la alta dirección de las personas jurídicas.

En consecuencia, el cambio de residencia de la mayor parte de este conjunto de personas podría alterar la residencia fiscal de la persona jurídica. Sin embargo, salvo en el caso de entidades con un administrador único o con un número muy reducido de administradores y directivos, parece difícil que todos los miembros del equipo directivo puedan quedar retenidos en la misma jurisdicción.

Es quizá por este motivo por el que el Secretario General de la OCDE señaló en su comunicación de 3 de abril que “un cambio temporal en la localización de los consejeros delegados y otros ejecutivos de primer nivel es una situación temporal y extraordinaria debida a la crisis del COVID-19 y dicho cambio no debería motivar un cambio en la residencia fiscal (...) todos los hechos y circunstancias deberían ser examinadas con el fin de determinar el lugar “habitual” y “ordinario” de dirección efectiva”.

Pasando al caso español, el artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, señala que serán consideradas residentes españolas aquellas entidades que cumplan alguna de las siguientes circunstancias: (i) que se hubieran constituido bajo ley española; (ii) que tengan su sede social en España; y (iii) que tuvieran su lugar de dirección efectiva en España.

Como puede apreciarse, a la luz de la normativa española resulta claro que, de entre las circunstancias elegidas por el citado artículo 8, las restricciones al transporte motivadas por la COVID-19 solo podrían afectar a la determinación del lugar de dirección efectiva y, según se ha expuesto, parece poco probable que la misma pueda alterar salvo en casos extraordinarios.

Por lo que respecta a los CDI, la regla a la que se atiende para determinar la residencia fiscal es igualmente la de dirección efectiva, por lo que parece cierta la apreciación de la OCDE, de que la residencia fiscal de las personas jurídicas no debería verse alterada por la crisis de la COVID-19, especialmente en aquellas jurisdicciones que en el marco de la *Base Erosion and Profit Shifting* (“**BEPS**”) (erosión de la base imponible y traslado de beneficios) y el instrumento multilateral hayan decidido incorporar la “regla de desempate” que se refiere al estado de

constitución de la entidad. Esta regla no ha sido adoptada por España, por lo que no será aplicable a los CDI suscritos por nuestro país.

Con independencia de lo anterior, otra cuestión será si la presencia de directivos o de personal en el país de estancia puede dar lugar a un establecimiento permanente, a los efectos de que dicho país pueda gravar la parte de las rentas obtenidas por la persona jurídica que pudiera asignarse a esa presencia en su territorio nacional. La apreciación de la existencia de un establecimiento permanente es una cuestión que exige un análisis minucioso de la actividad de la empresa, de las actuaciones realizadas en el país en cuestión y de los medios con que se dispone en el país en cuestión para ello, por lo que no es posible concluir de manera teórica o abstracta.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que el Secretario General de la OCDE en la citada comunicación de 3 de abril, también señaló que apreciaba dificultades para que esa presencia temporal en otro país distinto del habitual pudiera dar lugar a la aparición de nuevos establecimientos permanentes o a la desaparición de los que pudieran existir antes de la crisis sanitaria.

#### **IV. Conclusión**

La crisis desatada por la COVID-19 ha impactado de manera muy significativa en la economía y a los ciudadanos. Dentro de las medidas adoptadas por los distintos países se encuentran las restricciones al transporte de las personas, lo que ha generado supuestos de personas retenidas en países distintos del de residencia.

Toda vez que la permanencia física de las personas en un territorio puede dar lugar a la calificación de residente fiscal del país de estancia o puede afectar a la tributación de la empresa para la que estas personas trabajen, será necesario analizar caso por caso las repercusiones que todo ello podría acarrear.

En principio, en aquellos casos en que el país de residencia y el país de estancia tengan suscrito un CDI, las implicaciones deberían ser menores o incluso inexistentes, siendo previsible que las personas más afectadas sean aquellas que residan en jurisdicciones que no tengan suscrito CDI con el país de estancia.

Así como otros países se han mostrado proactivos en la búsqueda de una solución normativa o interpretativa que limitara los efectos perjudiciales en la residencia fiscal de las personas afectadas, España no ha adoptado hasta la fecha ninguna medida en esta dirección.