

## **COVID-19**

# **Impacto de las restricciones de movilidad sobre las reglas de residencia fiscal**

**7 de abril de 2020**

**Antonio Barba de Alba (Coordinador)**  
**José Manuel Calderón Carrero**  
**David Cañabate Clau**  
**Albert Collado Armengol**  
**José Luis Gonzalo Peces**  
**Ramón López de Haro Esteso**  
**M<sup>a</sup> Teresa Ruiz de Azúa Basarrate**  
**Víctor Viana Barral**

- 
1. La Declaración del Estado de Alarma<sup>1</sup> motivada por la crisis sanitaria del COVID-19 ha supuesto restricciones sustanciales en la libertad de movimiento de las personas físicas. A las medidas de confinamiento se unen otras muchas limitativas de los viajes internacionales, tales como la prohibición temporal de ingreso de ciudadanos extracomunitarios o las prohibiciones que muchos países aplican (siendo Estados Unidos el más relevante) a los viajes con origen o destino en España. A todas estas medidas hay que sumar las cuarentenas exigidas por las autoridades sanitarias y, en los casos más graves, los ingresos hospitalarios.
  2. Las normas fiscales definitivas de la residencia fiscal atienden principalmente a la presencia en el país. Esto es evidente en el caso de las personas físicas, para quienes el artículo 9 de la Ley de IRPF<sup>2</sup> vincula la residencia fiscal a la permanencia en territorio español durante más de 183 días en el año natural. Pero la presencia física de los administradores también tiene un efecto en la “sede de dirección efectiva” (que admite variantes como el “*central management & control test*”), factor clave en la residencia fiscal de las compañías.
  3. Empezando por las personas físicas, la Ley del IRPF se refiere a los días de presencia sin matización o excepción alguna. El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE<sup>3</sup> no contiene reglas detalladas sobre esta cuestión, pues la definición de residencia fiscal es competencia exclusiva de los Estados. Ahora bien, existe una breve mención a los días de enfermedad en el ámbito de la tributación internacional de los salarios, en los que los días de presencia son uno de los factores que habilitan el gravamen en la fuente. En concreto, el

---

<sup>1</sup> Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

<sup>2</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>3</sup> La versión actual del Modelo de Convenio OCDE fue publicada en noviembre de 2017.

Comentario 5 al Artículo 15 del Modelo de Convenio interpreta que el concepto de “*día de presencia*” incluye los días de llegada y partida y cualesquiera otros (vacaciones, fines de semana, etc.). Pero llama la atención sobre la necesidad de no tomar en consideración los días de estancia en un país causados por enfermedad<sup>4</sup>.

4. Este apartado del Modelo de Convenio, que sirve como contexto interpretativo a nuestros tratados de doble imposición, permite concluir que los días de presencia en territorio español vinculados a la crisis COVID-19 (por ejemplo, aquellos en los que un individuo no puede viajar ante el colapso del transporte aéreo internacional o, en casos más graves, los de cuarenta u hospitalización) deben excluirse al realizar las pruebas de permanencia propios de la definición de residencia fiscal
5. Nuestra visión está en línea con la expresada por el Secretariado General de la OCDE en su documento de recomendaciones “*Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis*”<sup>5</sup>, que propone a las administraciones tributarias que tengan en cuenta las circunstancias excepcionales de la pandemia y realicen sus pruebas de presencia física atendiendo a períodos temporales superiores a los previstos en la normativa.
6. La OCDE insta a las administraciones tributarias a seguir las buenas prácticas de algunos países miembros (Australia, Reino Unido, Irlanda) cuyas autoridades fiscales han manifestado su intención de ignorar los días de presencia en su territorio (o en el extranjero según corresponda) de personas físicas (trabajadores, agentes, ejecutivos, administradores) consecuencia de una limitación de movilidad asociada a la crisis sanitaria Covid-19. Aunque las notas del Secretariado de la OCDE no reflejan necesariamente la posición oficial de los países miembros de la OCDE, sus argumentos están basados en el Modelo de Convenio, cuyo valor interpretativo es innegable.
7. Algo parecido ocurre con la residencia fiscal en el ámbito de la imposición societaria. Los criterios de residencia fiscal de entidades generalmente aplicados en el ámbito internacional son el lugar de constitución y el territorio en que radica la sede de dirección efectiva. Este segundo concepto no es fácil de interpretar; la Ley del IS<sup>6</sup> la fija en el lugar en que radica la dirección y el control del conjunto de las actividades de una compañía. Los Comentarios al Modelo de Convenio se refieren al lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de las sociedades.
8. A pesar de la vaguedad de este concepto, resulta ampliamente admitido que el lugar donde se reúne delibera y decide el órgano de administración tiene una incidencia relevante en la localización de la dirección de las actividades de una entidad, de ahí la relevancia fiscal de las actas de los consejos de administración.
9. Los consejos de administración van a tener muy difícil celebrar sesiones presenciales durante la crisis COVID-19. El Gobierno es consciente de esta problemática, habiendo establecido de manera expresa la posibilidad de celebrar durante el estado de alarma sesiones de los órganos de administración de las

<sup>4</sup> En particular, la exclusión del cómputo de los días de baja por enfermedad en el país de la fuente se refiere a casos donde tal situación impida la marcha de la persona física y siempre que esta tuviera de no ser así derecho a la exención de tributación en la fuente con arreglo a lo previsto en el art.15.2 MC OCDE.

<sup>5</sup> “36. *Because the COVID-19 crisis is a period of major changes and an exceptional circumstance, in the short term tax administrations and competent authorities will have to consider a more normal period of time when assessing a person’s resident status*”, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, April 3, 2020.

<sup>6</sup> Artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

sociedades por videoconferencia o conferencia telefónica múltiple aunque esta posibilidad no esté prevista en los estatutos, siempre que el secretario reconozca la identidad de todos los asistentes y así lo exprese en el correspondiente acta<sup>7</sup>. Otros países cercanos están modificando su normativa mercantil en idénticos términos<sup>8</sup>.

10. Consideramos que la Administración Tributaria debería tener en cuenta esta situación excepcional -en la que nuestro legislador ha facilitado la celebración de reuniones no presenciales- evitando que la ausencia de movilidad de administradores sea utilizado para cuestionar la sede de dirección efectiva de una compañía, o atraer a territorio español la residencia fiscal de entidades extranjeras por el hecho de que se participa desde España en sesiones telemáticas de sus consejos de administración.
11. El reciente documento publicado por el Secretariado General de la OCDE realiza unas recomendaciones en términos similares, inspirándose en las mejores prácticas de algunos países miembros (Reino Unido, Australia, Irlanda). La OCDE, recuerda que los tratados de doble imposición basados en versiones del Modelo de Convenio previas a noviembre de 2017 fijan la sede de dirección efectiva como criterio determinante para solucionar los conflictos de residencia y que dicho concepto se ha interpretado generalmente como el lugar en que el consejo de administración y los directores de mayor jerarquía toman las decisiones claves de la empresa. Por ello, la OCDE recomienda que al juzgar la sede de dirección efectiva se tengan en cuenta todos los hechos y circunstancias y nunca únicamente aquellos acaecidos durante el período excepcional de la crisis COVID-19<sup>9</sup>.
12. Son varias las administraciones tributarias que, incluso adelantándose a las recomendaciones de la OCDE, han manifestado su decisión de tomar en cuenta las circunstancias excepcionales actuales a la hora de aplicar sus reglas de residencia fiscal. Por ejemplo, el HMRC británico ha actualizado sus directrices sobre tributación de personas físicas<sup>10</sup> aclarando que los días de presencia en UK motivados por una cuarentena, el cierre de fronteras o las instrucciones de las empresas empleadores no tendrán impacto en la residencia fiscal.
13. En un sentido similar, en el ámbito de las personas jurídicas, la administración tributaria irlandesa ha publicado en su web<sup>11</sup> que la presencia o ausencia en Irlanda del administrador de una compañía como consecuencia de las limitaciones deambulatorias de la crisis COVID-19 no se tendrán en cuenta al evaluar la residencia fiscal de las compañías. La administración australiana también ha flexibilizado el test de *central management and control* en casos de limitación de movilidad de consejeros relacionados con la pandemia<sup>12</sup>.
14. En España, la Dirección General de Migraciones ha dictado una Comunicación interpretativa sobre el alcance del Decreto del Estado de Alarma<sup>13</sup> en la que afronta la problemática de las restricciones al movimiento de personas físicas. Es loable que

<sup>7</sup> Art. 40 del RDL 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en su redacción modificada por el RDL 11/2020, de 31 de marzo.

<sup>8</sup> Véase, por ejemplo, el Decreto del Gran Ducado de Luxemburgo del pasado 20 de marzo, sobre celebración de sesiones de los órganos societarios.

<sup>9</sup> "20. Therefore, all relevant facts and circumstances should be examined to determine the "usual" and "ordinary" place of effective management, and not only those that pertain to an exceptional and temporary period such as the COVID-19 crisis", OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, April 3, 2020.

<sup>10</sup> <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm13200>

<sup>11</sup> <https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/corporation-tax.aspx>

<sup>12</sup> <https://www.ato.gov.au/General/COVID-19/In-detail/COVID-19-frequently-asked-questions/?anchor=Internationalbusiness#Internationalbusiness>

<sup>13</sup> <http://prensa.empleo.gob.es/WebPrensa/noticias/inmigracionemigracion/detalle/3751>

la Comunicación declare como su objetivo buscar un “equilibrio entre la concentración de los recursos públicos en los servicios esenciales necesarios en el actual contexto de emergencia sanitaria, y la preservación de los derechos e intereses de los interesados en los procedimientos”. Entre las medidas dirigidas a lograr dicho equilibrio y protección de los derechos de los administrados se encuentra la suspensión de los plazos de expiración de las estancias de nacionales de terceros estados cuyo retorno no es posible a consecuencia de la emergencia sanitaria internacional.

15. Nuestra Administración Tributaria no se ha manifestado todavía sobre la problemática que la crisis COVID-19 puede ocasionar en el ámbito de la residencia fiscal. Sería conveniente que, al igual que han hecho nuestras autoridades de extranjería, apostase por una interpretación normativa que aúne la defensa de los recursos públicos con los derechos de los contribuyentes. Para ello, bastaría con seguir las recomendaciones de la OCDE y el ejemplo de administraciones tributarias vecinas, haciendo pública su intención de no tener en cuenta a efectos de las normas de residencia fiscal de personas físicas y jurídicas los días de presencia causados por la fuerza mayor de la pandemia.
16. Los problemas de residencia fiscal de personas físicas y entidades que hemos puesto de relieve tan sólo constituyen una manifestación muy primaria de las cuestiones de fiscalidad internacional que toda esta crisis trae consigo. La propia nota de la OCDE hace referencia a otras cuestiones como la existencia de un establecimiento permanente en situaciones de teletrabajo desde la vivienda habitual o de agente dependiente, o la problemática de los trabajadores transfronterizos en casos donde exista o no un CDI, entre otras.
17. Coincidimos con el mensaje y recomendación de fondo de la OCDE en el sentido de que todas estas limitaciones de movilidad asociadas a la crisis Covid-19 deben considerarse como situaciones de “fuerza mayor”, siempre que sean debidamente justificadas por los afectados, debiendo, por tanto, ignorarse tal presencia física accidental o la limitación de movilidad de un trabajador (teletrabajo desde el país de residencia en lugar desde el país de acogida) o de un ejecutivo o administrador que en un período ordinario (no excepcional) viene desarrollando su actividad desde otro emplazamiento.
18. La primera vía para evitar que estas situaciones excepcionales determinen consecuencias fiscales (obligaciones formales y materiales) que hagan más gravosa esta situación para empresas y trabajadores pasa por seguir las “recomendaciones” formuladas por el Secretariado de la OCDE y adoptar medidas administrativas que excluyan el surgimiento de doble imposición, y cargas formales que no hacen sino empeorar una situación económica ya de por sí muy difícil para todos los afectados. Por ello, subrayamos la conveniencia de que la Administración Tributaria emita criterios interpretativos coherentes con las recomendaciones de la OCDE y la práctica de jurisdicciones vecinas, reforzando la seguridad jurídica y limitando la litigiosidad futura.

---

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.