

Análisis

Qué efectos tiene el confinamiento para determinar la residencia fiscal

Ni el Gobierno ni la Agencia Tributaria han tenido en cuenta esta cuestión. En países como Alemania o Francia los días de encierro no computarán

Andreu Bové Asesor fiscal de Bové Montero y Asociados

El confinamiento al que nos han sometido nuestros Gobiernos con motivo de la crisis del Covid-19 ha generado no pocas dudas en materia de fiscalidad internacional, como son la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas y la existencia de los establecimientos permanentes.

Si bien nos centraremos en las cuestiones puramente españolas, es importante recordar que las situaciones que se van a describir a continuación también pueden replicarse en el extranjero, donde los empresarios españoles tengan inversiones.

Recordarán que la residencia fiscal de las personas físicas en España se determina por el cumplimiento de alguno de los siguientes test: permanencia, centro de intereses económicos o situación familiar. Bajo el primer test, la residencia fiscal se da cuando una persona permanece en territorio español durante más de 183 días durante un año natural, incluyéndose para el cómputo las ausencias esporádicas. Puesto que con motivo de las restricciones de movilidad algunas personas permanecerán de forma involuntaria en territorio español durante más de 183 días, ello podría determinar su residencia fiscal en España. Y, como consecuencia, estas personas se verían sometidas a la tributación en España por su renta y patrimonio mundiales.

En las personas jurídicas, la residencia fiscal se determina, entre otras, por la sede de la dirección efectiva de la entidad. Esta dependerá del lugar donde se encuentran las personas que toman las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades de la entidad. Por consiguiente, aquí también tendrá una incidencia directa la reclusión de las personas con motivo de la crisis del Covid-19.

Si la Administración tributaria (AEAT) española considerase a estas personas físicas o jurídicas como residentes fiscales en España, se podría producir un conflicto de residencia entre España y el otro país. Ante esta situación debería acudir, en caso de existir, al convenio para evitar la doble imposición para tratar de dirimir este conflicto, ya sea por aplicación de las *tie-breaker rules* o de un procedimiento amistoso. En el peor escenario, la persona perjudicada podría encontrarse lamentablemente en una situación de doble imposición.

El confinamiento obligatorio también puede provocar que, sin quererlo, algunas empresas extranjeras tengan un establecimiento permanente (EP) en España, lo que les obligaría a tributar en España por los beneficios atribuidos a ese establecimiento y, en su caso, tener que cumplir con las correspondientes obligaciones del IVA.



Un hombre espera turno para recibir información durante una campaña de la renta en dependencias de una administración de Hacienda. PABLO MONGE



El confinamiento puede provocar que algunas empresas extranjeras pasen a tener establecimiento permanente y deban tributar en España

Así es, una empresa extranjera puede tener un EP en España si la obra de construcción, instalación o montaje que está llevando a cabo en el territorio español excede un número determinado de meses (por lo general, 6 o 12 meses). También existe un establecimiento permanente en España si una persona, distinta de un agente independiente, actúa por cuenta de una empresa y tiene y ejerce habitualmente en España poderes para concluir contratos en nombre de la empresa.

Por lo tanto, cuantos más días dure la obra, o cuanto más "habitualmente" ejerza el agente los citados poderes en España, más riesgo habrá de que la empresa extranjera tenga un EP en España y deba tributar en España por el beneficio y el IVA.

Otra cuestión que se ha visto afectada por el confinamiento obligatorio es el cálculo de

la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF para los trabajos realizados en el extranjero en beneficio de entidades no residentes. Esta exención, que tiene un límite anual de 60.000 euros anuales, se aplica tanto a las retribuciones específicas como a las generales, si bien sobre estas últimas se debe prorratear en función de los días transcurridos en el extranjero.

Para evitar este tipo de conflictos de residencia o de establecimiento permanente, algunos países como Alemania, Francia, Holanda, Luxemburgo o Bélgica han tomado medidas al respecto. En concreto, y a modo de ejemplo, algunos de estos países han acordado que los días de confinamiento no deben computarse a efectos de determinar la permanencia/residencia de las personas físicas.

Lamentablemente ni el legislador ni la AEAT en España han hecho mención alguna



La OCDE respalda que estas situaciones no deben tenerse en cuenta a la hora de realizar cálculos, pero el criterio no es vinculante

sobre estos asuntos, por lo que estaríamos ante una nueva situación de incertidumbre.

Por fortuna, la OCDE, en sus comentarios al modelo de convenio tributario, parece indicar que este tipo de situaciones excepcionales no deben tenerse en cuenta a la hora de realizar los cálculos. Además, en unas recientes recomendaciones publicadas por este organismo con motivo del Covid-19, confirma que estos días no deben afectar negativamente y por ende no deben incluirse en el cómputo de la residencia fiscal o en la existencia de un establecimiento permanente. Pese a que estos comentarios y recomendaciones no son vinculantes, y por tanto deben interpretarse con ciertas cautelas, sirven para contextualizar y arrojan algo de luz sobre el problema.

Esperemos que la Administración tributaria tenga en cuenta esta situación extraordinaria y siga las recomendaciones de la OCDE. De esta forma se lograría mitigar parte de los efectos fiscales negativos que por desgracia nos va a dejar esta crisis. Además, sería una gran oportunidad para que la Administración aporte mayor certeza tributaria y siga mejorando su relación con los contribuyentes.