

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta **V0862-21**

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 13/04/2021

Normativa LIRPF, 35/2006, Art. 9.
CDI Marruecos

Descripción de hechos El consultante, residente fiscal en Marruecos, voló de Tánger a Madrid el día 12 de marzo de 2020, teniendo previsto su regreso el 21 de abril de 2020. No obstante, su regreso a Marruecos no se produjo hasta el 19 de agosto de 2020 porque, como consecuencia del COVID-19, el Gobierno de España decretó el estado de alarma y Marruecos el cierre de las fronteras el 23 de marzo de 2020, las cuales fueron abiertas el 15 de julio de 2020.

Cuestión planteada Si los días que debió permanecer en España desde la declaración del estado de alarma hasta el 15 de julio de 2020, debido al cierre de las fronteras por parte de Marruecos, se computan a efectos del cálculo de los 183 días en territorio español para la determinación de la residencia fiscal.

Contestación completa El consultante considera que los días que ha tenido que permanecer en España como consecuencia del cierre de fronteras no deben ser tenidos en cuenta a los efectos del cómputo de los 183 días previsto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por existir convenio de doble imposición entre Marruecos y España y en concreto al amparo del comentario 5 al artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE (MOCDE), en el que se inspira, en lo relativo a esta cuestión, el informe "OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis", de 3 de abril de 2020 (en adelante, informe OCDE).

En cuanto al comentario 5 al artículo 15 del Modelo OCDE, debe señalarse que en el artículo 15 ("servicios profesionales dependientes") del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Marruecos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 10 de julio de 1978, así como el Canje de Notas de 13 de diciembre de 1983 y 7 de febrero de 1984 modificando el párrafo 3 del artículo 2.º de dicho Convenio (BOE de 22 de mayo de 1985), en adelante el "Convenio", regula el reparto de potestades tributarias entre sus Estados contratantes para el supuesto concreto de rentas derivadas de sueldos, salarios y remuneraciones similares derivadas del trabajo dependiente, sin entrar en la cuestión objeto de esta consulta de la residencia fiscal del contribuyente, por ser dicha residencia fiscal objeto de regulación específica en el artículo 4 del Convenio, que establece, en su apartado primero:

"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga."

El apartado primero del artículo 4 del Convenio hace una remisión a la normativa interna de los Estados contratantes a los efectos de determinar la residencia fiscal de los contribuyentes. En esta línea, el párrafo 8 de los comentarios al artículo 4 del MOCDE, que sirven de orientación para interpretar el artículo 4 del Convenio, dispone:

"8. El apartado 1 contiene una definición del concepto de "residente de un Estado contratante" a los efectos del Convenio. Dicha definición se remite al concepto de residencia adoptado por la legislación interna (véanse las observaciones preliminares)."

Y a su vez, el párrafo 4 de los comentarios al mencionado artículo 4 establece, como observación preliminar:

“4. Los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de “residente” y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado. Estos convenios no establecen los criterios que deben seguir las disposiciones de la legislación interna respecto de la “residencia” para que los Estados contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena. En este aspecto, los Estados basan su posición exclusivamente en su legislación interna.”

Por tanto, la cuestión de la residencia fiscal de un contribuyente es soberanía exclusiva de cada uno de los Estados contratantes, sin que ninguna disposición del Convenio coarte o limite el ejercicio o amplitud de dicha soberanía en esta materia.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en territorio español.

La residencia fiscal en España se determina, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual, según el artículo 12 de la LIRPF, coincide con el año natural (salvo el caso de fallecimiento del contribuyente, al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF).

En el presente caso, en referencia a la cuestión planteada 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 consultante se computarían.

No obstante, si en el ejercicio de dicha soberanía exclusiva de los Estados, el contribuyente fuera considerado residente fiscal de ambos Estados contratantes en virtud de sus respectivas legislaciones internas, el apartado 2 del artículo 4 del Convenio contiene una serie de criterios a seguir a los efectos de dirimir el conflicto de residencia. En concreto, el citado apartado dispone:

“2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

1. Esta persona será considerada residente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

2. Si no pudiera determinarse el Estado Contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente.

3. Si viviera habitualmente en ambos Estados Contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado Contratante del que sea nacional.

4. Si fuera nacional de ambos Estados Contratantes o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

5. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física resulte residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva.”

En cuanto a la aplicación de los mencionados criterios en las circunstancias acaecidas con ocasión del COVID-19, el informe del Secretariado de la OCDE recoge una serie de observaciones o pautas no vinculantes que los Gobiernos pueden adoptar en relación con la situación de excepcionalidad que se pueda producir cuando un contribuyente quede retenido en el territorio de uno de los Estados contratantes como consecuencia de las medidas de restricción a la movilidad impuestas en respuesta a la situación del COVID-19.

En particular, tras reiterar en su párrafo 33 que la cuestión de determinación de la residencia fiscal del contribuyente es una cuestión de derecho interno de cada Estado, el párrafo 34 de dicho informe indica, en cuanto al primer criterio -vivienda permanente a disposición del contribuyente-, que resulta poco probable que la persona que ha venido del extranjero tenga una vivienda permanente a su disposición en España como consecuencia de una estancia que se prevé temporal inicialmente y que, adicionalmente, ya no tenga una vivienda permanente a su disposición en su Estado de residencia original por haberla alquilado. En consecuencia, este primer criterio debería bastar para considerar a esta persona residente fiscal únicamente en su Estado de origen por ser dicho Estado el único en el que aquel dispone de una vivienda permanente (en este caso, Marruecos).

No obstante, el informe del Secretariado de la OCDE añade que podría darse el caso de que la estancia temporal en España fuera lo suficientemente larga como para considerar que la vivienda utilizada en España por el consultante tuviera el carácter de “vivienda permanente a su disposición”. En este supuesto, dicha persona venida del extranjero tendría una vivienda permanente en ambos Estados y por tanto habría que acudir a los criterios siguientes, siendo estos, por orden de aplicación, el del Estado donde radique su centro de intereses vitales, Estado donde viva habitualmente y Estado del que sea nacional.

Incluso en este supuesto, el informe concluye que la aplicación de estos últimos criterios hace poco probable que el conflicto de residencia se resuelva a favor del Estado de desplazamiento temporal (España), por ser mucho más probable que la persona que vino del extranjero tenga su centro de intereses vitales, viva habitualmente y sea nacional de su Estado de residencia original (Marruecos).

Por su parte y como conclusión de lo expuesto, el párrafo 31 del informe OCDE interpreta que cuando exista un convenio para evitar la doble imposición, como es el presente caso, no deberían surgir implicaciones fiscales ya que es poco probable que esas personas lleguen a ser consideradas residentes fiscales en España según la legislación interna española a pesar de la prolongación de su estancia en territorio español como consecuencia del COVID-19 y que, de darse el supuesto de que fueran efectivamente consideradas residentes, los criterios establecidos para dirimir las situaciones de doble residencia previstos en el apartado segundo del artículo 4 del respectivo convenio de doble imposición serían suficientes para que dichas personas no fueran consideradas residentes en España sino únicamente en su Estado de residencia original.

Este Centro comparte las valoraciones vertidas en el informe del Secretariado de la OCDE en lo que respecta a la posible aplicación de los criterios dirimentes para resolver los conflictos de residencia del 4.2 MOCDE en estas circunstancias y, por consiguiente, entiende que en casos como el consultado, de una persona física que haya quedado confinada en territorio español con ocasión del COVID-19 y pudiera ser considerada residente fiscal en España conforme al artículo 9 de la LIRPF, los criterios recogidos en el artículo 4.2 del Convenio (en este caso, hispano-marroquí) hacen poco probable que dicha persona sea finalmente considerada residente en España en vez de en el otro Estado (Marruecos en este supuesto), pudiendo resolverse, en cualquier caso, el conflicto de doble residencia.