



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

La problemática de la residencia fiscal
de las personas físicas a efectos de IRPF
en tiempos de la Covid-19

Autora

Alba Domínguez Cordon

Director

Joaquín Agustín Álvarez Martínez

Facultad de Derecho

2020-2021

Índice:

| | |
|---|-----------|
| Listado de abreviaturas | 4 |
| 1. Introducción | 5 |
| 1.1 Cuestión tratada en el trabajo de fin de grado | 5 |
| 1.2 Razón de la elección del tema y justificación de su interés | 6 |
| 1.3 Metodología | 7 |
| 2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | 8 |
| 2.1 Introducción..... | 8 |
| 2.2 Naturaleza..... | 9 |
| 2.3 Ámbito de aplicación..... | 10 |
| 2.4 Hecho imponible | 10 |
| 2.5 Período impositivo y devengo | 12 |
| 2.6 Sujetos pasivos | 12 |
| 3. Semejanzas y diferencias entre el domicilio fiscal y la residencia fiscal..... | 15 |
| 3.1 Introducción..... | 15 |
| 3.2 El domicilio fiscal..... | 16 |
| 3.3 La residencia fiscal | 17 |
| 4. Efectos de la Covid-19 en la residencia fiscal de las personas físicas para el ejercicio fiscal de 2020 | 18 |
| 4.1 Recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos..... | 18 |
| 4.2 Supuestos de hecho..... | 20 |
| 4.3 Contestaciones emitidas por la Dirección General de Tributos..... | 21 |
| 5. Conclusiones..... | 24 |
| 6. Fuentes consultadas..... | 28 |

Listado de abreviaturas:

CCAA: Comunidades Autónomas.

CC: Código Civil.

CE: Constitución Española.

CDI: Convenio de Doble Imposición Internacional.

Cit.: Cita.

DGT: Dirección General de Tributos.

ERTE: Expediente de Regulación Temporal de Empleo.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OMS: Organización Mundial de la Salud.

P.: Página.

TFG: Trabajo de Fin de Grado.

1. Introducción

1.1 Cuestión tratada en el trabajo de fin de grado

El presente TFG tiene por objeto llevar a cabo un análisis sobre la problemática de la residencia fiscal de las personas físicas con ocasión de la Covid-19. A tal efecto, el estudio se centra en las contestaciones¹ que la DGT ofreció respecto de dos consultas tributarias² formuladas a lo largo de la crisis sanitaria.

En primer término, la consulta planteada por un matrimonio de residentes fiscales en la República Libanesa, que se vio obligado a permanecer en España durante el confinamiento con motivo del estado de alarma y, en segundo término, la consulta planteada por un hombre residente fiscal en Marruecos, que –del mismo modo que el matrimonio anterior- quedó confinado en territorio español por la misma razón.

Analizadas las mencionadas contestaciones, el objetivo fundamental es comprenderlas para entrar en su valoración. Bajo esta tesitura, determinar si resultan –o no- acertadas, atendiendo tanto a las circunstancias concretas de los supuestos de hecho como a las circunstancias concretas derivadas de la Covid-19. A decir verdad, las contestaciones son antagónicas entre sí, pues la DGT resuelve en uno y otro sentido respecto de cuestiones que, en principio, se asemejan considerablemente.

El TFG se halla estructurado en cuatro grandes bloques:

En primer lugar, un bloque consistente en una aproximación a los elementos esenciales que conforman el IRPF, siendo su finalidad última poner en contexto al futuro lector sobre el impuesto en sí mismo.

En segundo lugar, un bloque en el que trato de profundizar en los conceptos jurídicos de “domicilio fiscal” y “residencia fiscal”, si bien es cierto que, desde la perspectiva del ordenamiento jurídico en general, para luego hacerlo desde la óptica del ordenamiento jurídico tributario.

¹ A pesar de no ser fuente de Derecho, la contestación es vinculante, siendo aplicable a cualquier obligado tributario que se encuentre en la misma situación que la persona que la formuló.

² MARTÍN QUERALT, J., et al, Derecho Tributario, 25ª Edición, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2020, p. 136, reza que: “Las consultas tributarias [...] suponen una petición a la Administración para que se pronuncie sobre una materia tributaria [...]”.

En tercer lugar, un bloque consistente en la cuestión nuclear del TFG. Éste consta de, por un lado, las recomendaciones dadas por la OCDE en relación con los efectos de la Covid-19 en la residencia fiscal de las personas físicas y, por otro lado, tanto de los supuestos objeto de las consultas como de las contestaciones emitidas por la DGT.

Y, en último lugar, mis conclusiones, en las que traigo a colación los argumentos ofrecidos por la Administración Tributaria, para luego mostrar mi opinión al respecto.

1.2 Razón de la elección del tema y justificación de su interés

Estando en 1º del Grado en Derecho -recuerdo que cursando la asignatura de Derecho Constitucional I-, el tema relativo al estado de alarma, estado de excepción y estado de sitio se explicó sin ahondar en demasía, lo cual era comprensible, pues nadie hubiera imaginado que –en pleno siglo XXI- fuera a ser necesario emplear alguno de los citados mecanismos.

A comienzos del año 2020, el mundo se hizo eco de una noticia que saltó a los medios de comunicación. Un nuevo virus, Covid-19, se estaba propagando por China, llegando a tener incluso efectos mortales en aquellos ciudadanos que se contagiaban por él. Progresivamente, éste, también denominado Coronavirus, se fue propagando por un número considerable de países. El 11 de marzo de 2020, la OMS determinó que la Covid-19 podía caracterizarse como una pandemia.

La llegada del virus a España supuso que el Gobierno decretase el estado de alarma³, seguido de un prolongado confinamiento que llevó aparejadas múltiples consecuencias de diversa índole, a saber, sociales, sanitarias y económicas.

La finalidad de esta breve introducción es ilustrar la razón de la elección del tema objeto del presente TFG. El tema en cuestión me resultó actual, a la par que interesante, puesto que la Covid-19 no sólo trajo consigo –como he tenido ocasión de mencionar- fatales consecuencias sanitarias, sino que también acarreó consecuencias que –tal vez- por afectar a un número menor de personas físicas pasan más desapercibidas a los ojos del resto de los ciudadanos.

³ El 14 de marzo de 2020, por medio del Real Decreto 463/2020, se declaraba el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Al fin y al cabo, el Derecho Financiero y Tributario es una rama del Derecho de la Empresa íntimamente ligada a la sociedad, en el sentido de que está extremadamente presente en la vida de las personas -con independencia de que se trate de personas físicas o jurídicas-, ostentando una notable capacidad para, en cierto modo, regirlas. Por esta razón, es una rama que ha despertado gran interés en mí desde que la cursé.

Luego entonces, me pareció muy buena idea elegir este tema para la realización de mi TFG, pues me permitía conocer –a grandes rasgos- algunos de los efectos que la Covid-19 había tenido sobre la residencia fiscal de las personas físicas y, en particular, en relación con el IRPF, que es un impuesto de suma importancia en nuestro ordenamiento tributario.

1.3 Metodología

La metodología seguida para llevar a cabo el TFG ha sido la que a continuación sigue:

En primer término, fijar el tema objeto de análisis por el TFG. La referida tarea no fue fácil, pues el tema finalmente tratado no era el elegido en un primer momento, sin embargo, una vez tuve claro que este era el tema que tratar, todo fue mejor.

En segundo término, elaboré un índice del todo provisional. Para la confección de este, primero tuve que investigar sobre la materia, para lo que cogí en préstamo libros de la biblioteca de Derecho, consulté revistas -cuya referencia (en la mayor parte de los casos) aparecía en Alcorze- y, también, visité páginas web de carácter fiscal y tributario. Como digo, el índice inicial fue del todo provisional porque, según he ido avanzando en el análisis, ha sido objeto de modificaciones.

En tercer término, incluir tanto normativa como resoluciones de órganos administrativos. Si bien es cierto que en mi TFG tan apenas he consultado jurisprudencia, tampoco lo es menos que me han sido de gran utilidad la LGT y la LIRPF y, por supuesto, tanto la resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, V1983-20, de 17 de junio de 2020, como la resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, V0862-21, de 13 de abril de 2021.

En cuarto término, la elaboración propiamente dicha del TFG. En este punto, mi idea inicial ha ido variando, ya que conforme profundizas más en el tema, te das cuenta de la viabilidad –o no- de diversos planteamientos. Luego, el hecho de ser una cuestión actual tanto puede concebirse como un aspecto positivo como, como un aspecto negativo,

pues la información es reciente, pero todavía no ha dado tiempo a demasiados pronunciamientos de expertos en la materia al respecto. No obstante lo anterior, la información existente es suficiente para tratar, en mayor o en menor medida, la cuestión que aquí nos concierne.

En quinto término, la revisión de la ortografía y la gramática, que es una tarea fundamental, pero considero que no requiere mayor abundamiento.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.1 Introducción

Haciendo mías las palabras de la Agencia Tributaria, el IRPF es una pieza clave en los sistemas fiscales modernos, a través de éste se pretende la aplicación de los principios tributarios de capacidad económica, equidad, justicia y redistribución de la riqueza.

El tributo en cuestión se ejecuta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1 de la CE, el cual reza que: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Su antecedente inmediato se remonta a los inicios de la democracia en España, con la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre. El vigente IRPF se encuentra regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, la cual es desarrollada mediante el Reglamento, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de mayo.

Al margen de la problemática que voy a exponer en el presente trabajo, la Covid-19 supuso un aumento de los ingresos de IRPF durante el año 2020. Según la Agencia Tributaria, éstos alcanzaron la cifra de 87.972 millones⁴, lo cual fue posible gracias a, entre otros factores, tanto a los ERTE como al aumento de prestaciones del sector público.

⁴ Informes Anuales de Recaudación: Ejercicio 2020 (página web de la Agencia Tributaria).

2.2 Naturaleza

El IRPF es un impuesto estatal, periódico, directo, personal y subjetivo que grava la renta de las personas físicas, atendiendo a la naturaleza de dichas rentas, así como a las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Su regulación es compartida entre el Estado y las CCAA, es decir, estas últimas tienen capacidad para regular determinados aspectos de impuesto.

No obstante lo anterior, la regulación que llevan a cabo las CCAA es limitada, puesto que determinadas materias no las pueden regular. A modo de ejemplo, el gravamen de las rentas del ahorro y los gravámenes aplicables a ciertas categorías de renta.

En este contexto, las CCAA participan de la mitad de las cantidades percibidas en sus respectivos territorios, correspondiendo la otra mitad al Estado.

De lo que se concluye que, estamos ante un impuesto:

- **Estatal:** Es exigido por el Estado español, siendo aplicable dentro del mismo.
- **Periódico:** Goza de continuidad en el tiempo⁵, lo que se traduce en que no consiste en un acto en sí mismo, sino en una situación que se ve prolongada en el tiempo, debido a que el hecho imponible es de realización progresiva –se devenga el 31 de diciembre de cada año, salvo en el supuesto de que el sujeto pasivo fallezca, en tal caso, el devengo se producirá en esta última fecha-.
- **Directo:** La obligación de pago de este recae sobre una persona, sin que quepa la posibilidad de que ésta pueda ser subsanada por otra en su lugar, gravando así la manifestación directa de riqueza del sujeto pasivo.
- **Personal:** Únicamente se concibe poniéndolo en relación con una determinada persona, la cual actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto⁶.
- **Subjetivo:** En aras de determinar el importe de la deuda tributaria, el elemento subjetivo del hecho imponible es tenido en consideración, es decir, las circunstancias personales y familiares.

⁵ MARTÍN QUERALT, J., et al, Derecho Tributario, 25ª Edición, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2020, p. 43.

⁶ MARTÍN QUERALT, J., et al, Derecho Tributario, 25ª Edición, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2020, p. 42.

La renta del contribuyente es objeto del IRPF. Señala MARTÍN QUERALT⁷ que “la renta del contribuyente es entendida como la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las rentas que le sean imputables, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

2.3 Ámbito de aplicación

El ámbito de aplicación, de acuerdo con el artículo 4 de la LIRPF, es el siguiente:

- “1.- [...] en todo el territorio español.
2. - [...] sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.
- 3.- En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley”.

Recapitulando lo planteado, el IRPF tiene vigencia en todo el territorio español. Ahora bien, en País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra se aplican los regímenes tributarios de Concierto y Convenio Económico⁸ -respectivamente-, debido a que tienen la potestad para establecer, regular y modificar su propio régimen tributario, de acuerdo con las imposiciones estatales. Así mismo, en Canarias, Ceuta y Melilla se atenderá a las especialidades previstas, tanto en su normativa específica como en la propia LIRPF.

2.4 Hecho imponible

El hecho imponible está constituido por la obtención de renta por el contribuyente durante un determinado periodo impositivo⁹, siendo éste el año natural, excepto en el supuesto, mencionado con anterioridad, de fallecimiento del sujeto pasivo.

⁷ MARTÍN QUERALT, J., et al, Manual de Derecho Tributario: Parte especial, 17ª edición, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2020, cit., p. 78.

⁸ El amparo y respeto a los derechos históricos de los territorios forales se encuentra previsto en la Disposición Adicional Primera de la CE.

⁹ MARTÍN QUERALT, J., et al, Manual de Derecho Tributario: Parte especial, 17ª edición, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2020, p. 80.

La renta gravada se halla definida y delimitada en la propia Ley¹⁰. Está compuesta por cinco fuentes:

- **Los rendimientos del trabajo:** Aquellas prestaciones percibidas a causa del trabajo por cuenta ajena.
- **Los rendimientos del capital:** Aquellas prestaciones percibidas por la cesión de bienes y derechos pertenecientes al patrimonio personal de la persona física.
- **Los rendimientos de las actividades económicas:** Resultado de la actividad empresarial o profesional llevada a cabo por la persona física por cuenta propia.
- **Las ganancias y pérdidas patrimoniales:** Variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo, las cuales se computan cuando se altera la composición de éste.
- Tales alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo pueden obedecer a –entre otros motivos- la adicción o transmisión de elementos al mismo, así como a pérdidas debidamente justificadas.
- **Las imputaciones de renta establecidas en la ley.**

A la hora de determinar la base imponible y el cálculo del IRPF, la renta se clasificará en general y del ahorro, éstas estarán constituidas por los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que dispongan los artículos 45 y 46 de la LIRPF, respectivamente.

El legislador ha previsto supuestos de rentas no sujetas y de rentas exentas de gravamen en el Impuesto. En primer término, las rentas no sujetas son aquellas adquisiciones gravadas por el ISD y, en segundo término, las rentas exentas son básicamente¹¹ las recogidas en el artículo 7 de la LIRPF.

Las rentas exentas son –entre otras- las que a continuación siguen: Determinadas prestaciones públicas, ayudas y pensiones; algunas indemnizaciones y gratificaciones; las becas públicas; las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial; algunos premios de índole artística, literaria o científica y los premios “Príncipe de Asturias”; las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado

¹⁰ Artículo 6.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹¹ Aunque la mayoría de las rentas exentas de gravamen en el IRPF están recogidas en el artículo 7 LIRPF, no están ahí en su totalidad. Otras se encuentran previstas tanto en la Disposición Adicional Quinta, en concepto de ayudas y rentas, como en el resto del articulado de la Ley, en concepto de algunas ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto como, por ejemplo, en el supuesto de la transmisión de la vivienda habitual, siempre que después tenga lugar la reinversión del importe obtenido (art. 38 LIRPF).

español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias; determinados rendimientos del trabajo percibidos en el extranjero; las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos; etcétera.

2.5 Período impositivo y devengo

En lo que respecta al período impositivo, la regla general¹² establece que éste se corresponderá con el año natural, sin perjuicio de que “cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre”¹³, éste sea inferior al año natural.

Se considera realizado el hecho imponible el último día del periodo impositivo y, en ese momento, se entiende que se devenga el tributo.

Es de aclararse que el IRPF se devengará el 31 de diciembre de cada año, mientras que, en el supuesto –mencionado con anterioridad- de fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, se devengará en la fecha en la que dicho acontecimiento tenga lugar.

2.6 Sujetos pasivos

El IRPF es un impuesto que recae fundamentalmente sobre las personas físicas¹⁴, lo cual permite inferir que su sujeto pasivo son los contribuyentes.

Los contribuyentes son aquellos sujetos que llevan a cabo el hecho imponible delimitado por la propia ley del tributo, lo que se traduce –a grandes rasgos- en que son quienes obtienen la renta. En palabras de TEJERIZO LÓPEZ¹⁵ son “las personas físicas que tienen su residencia habitual en el territorio español y las que, teniéndola en el extranjero, lo sean por darse alguna de las circunstancias previstas en la LIRPF”.

¹² Artículo 12 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹³ Artículo 13 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁴ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.; BUENO MALUENDA, C.; GARCÍA GÓMEZ, A., et al, El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, La Ley, Madrid, 2007, p. 45.

¹⁵ MARTÍN QUERALT, J., et al, Derecho Tributario, 25ª Edición, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2020, p. 358.

Según lo dispuesto en el artículo 8.2 LIRPF, seguirán siendo considerados contribuyentes quienes, siéndolo de acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior, acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, a efectos del periodo impositivo en el que se formalice el cambio, así como en los cuatro periodos impositivos siguientes.

Por el contrario, no serán considerados contribuyentes ni las sociedades civiles ni las herencias yacentes ni las comunidades de bienes ni el resto entidades, previstas en el artículo 35.4 LGT¹⁶, todas ellas carentes de personalidad jurídica.

Habida cuenta, pues, de que el concepto de “residencia habitual” adquiere gran relevancia. Si una persona física es residente habitual en España, tributará aquí por la denominada renta mundial, lo que quiere decir que deberá declarar en territorio español las rentas que obtenga en cualquier otro Estado, sin perjuicio de lo establecido en los CDI suscritos por España con otros países.

Se entiende que una persona física es residente en territorio español cuando se dé una u otra de las situaciones previstas por el artículo 9.1 LIRPF:

“a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español”.

En este contexto, la ley establece que, en aras de determinar el período de permanencia en territorio español, se computarán las ausencias esporádicas –éstas no se definen, de todas formas, es razonable pensar que se corresponden con un lapso de tiempo menor a 183 días-, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro Estado. Así mismo, el legislador advierte de lo siguiente: “La Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste –en un país o territorio considerado como paraíso fiscal- durante 183 días en el año natural”.

A mayor abundamiento, el referido precepto establece que, para determinar el período de permanencia en cuestión, “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”.

¹⁶ En tales supuestos, las rentas obtenidas serán atribuidas a aquellas personas físicas que las conforman, es decir, a los socios, a los herederos, a los comuneros o partícipes, respectivamente. En definitiva, serán éstos quienes tengan la condición de contribuyentes.

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

Desde mi óptica personal, a la hora de determinar la permanencia superior a 183 días durante el año natural, se debería tener en cuenta la vocación de permanencia de la persona física en territorio español. Es de aclararse que, a efectos de tributación por el IRPF, me parece pertinente mencionar esta reflexión, puesto que dicha tributación no puede –o no debería- atender a una estancia en España meramente circunstancial, sino que debe atender también a la voluntad de permanencia que la persona física tenga.

Al margen de mi opinión, el Tribunal Supremo¹⁷ -creando jurisprudencia con ello- entiende que tan sólo hay que tener en cuenta el elemento objetivo de la duración o intensidad de la estancia fuera de territorio español, en lo que a ausencias esporádicas según el criterio del artículo 9.1 LIRPF se refiere. En lo que concierne a estancias dentro de territorio español, tal y como ya establece el mencionado precepto, la permanencia se registrará exclusivamente por su duración. Bajo esta tesitura, en ninguno de los dos supuestos el elemento volitivo podrá anteponerse al elemento de la duración o intensidad de la estancia dentro o fuera de España.

De modo semejante, tendrán la consideración de contribuyente las personas de nacionalidad española, su cónyuges no separados legalmente e hijos menores de edad que, pese a tener su residencia habitual en el extranjero, sean:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas.
- Miembros de las oficinas consulares españolas.
- Miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial de carácter no diplomático o consular¹⁸.

De lo que se sigue que, existen dos modalidades de contribuyentes. De un lado, la modalidad establecida por el artículo 9.2 LIRPF, la cual se caracteriza –primordialmente-

¹⁷ STS 4306/2017, de 28 de noviembre de 2017.

¹⁸ Artículo 10.1 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.

porque estos sujetos sí tienen su residencia habitual en España y, de otro lado, la modalidad establecida por el artículo 10.1 LIRPF, la cual se caracteriza porque, en este supuesto, los sujetos no tienen su residencia habitual en España, sino que la tienen en otro Estado.

En contraposición a lo mencionado en los párrafos anteriores, existe un supuesto¹⁹ en el que una persona física que tenga su residencia habitual en España, no se considerará contribuyente a efectos de tributación por IRPF. Este supuesto es el referido a aquellos extranjeros, con residencia habitual en territorio español, cuya situación pudiera encuadrarse en alguno de los supuestos previstos en el artículo 10.1 LIRPF.

3. Semejanzas y diferencias entre el domicilio fiscal y la residencia fiscal

3.1 Introducción

Ambos, “domicilio fiscal” y “residencia fiscal”, son conceptos jurídicos. Conceptos que, tanto en nuestro ordenamiento jurídico como en el resto de los ordenamientos jurídicos modernos y en el Derecho Fiscal Internacional, se han venido usando indistintamente, pese a existir diferencias entre ellos, lo que ha generado una confusión teórico-práctica en torno a su utilización, pues -en determinadas ocasiones- se utilizan como términos sinónimos.

En el ordenamiento jurídico español, hay numerosas alusiones a ambos dos conceptos y, en particular, en el ordenamiento tributario, por lo tanto, resulta más que conveniente precisarlos. Es de gran importancia, ya que la cuestión más relevante del presente TFG gira en torno al concepto jurídico de “residencia fiscal” en el marco de la Covid-19.

En lo que atañe al ámbito tributario, ambos términos jurídicos se desarrollan de acuerdo con los presupuestos preestablecidos por el resto del ordenamiento jurídico. Al margen del hecho de que su determinación en esta área tan sólo puede venir impuesta por normativa de índole tributaria.

¹⁹ El referido supuesto tiene su razón de ser en la reciprocidad para con determinados nacionales extranjeros.

3.2 El domicilio fiscal

Se observa, en el ordenamiento jurídico español, que “el concepto de domicilio parece quedar configurado en nuestro ordenamiento jurídico como el lugar o edificio donde viven las personas físicas o donde tienen su sede las personas jurídicas, y que determina el lugar o la circunscripción de ejercicio de determinados derechos en sentido amplio”²⁰.

Luego, así se deduce tanto de la CE -que predica la inviolabilidad del domicilio y la libertad de elección de la residencia habitual por parte de los españoles²¹-, como del CC -que en su artículo 40 reza lo siguiente: “El domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual”-. En efecto, esta última referencia que parece no tener connotaciones jurídicas es un sinónimo inequívoco del término de “viviendo habitual”.

El objetivo principal de aludir a los anteriores preceptos es ilustrar la idea de SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ -recogida en el párrafo primero del presente epígrafe-, sin embargo, éstos no son los únicos artículos que abordan la cuestión en nuestro ordenamiento jurídico. A saber, que cualquier interpretación que se efectúe del concepto de “domicilio fiscal” no va a ser autónoma, exclusiva y propia del derecho tributario, sino que, con gran probabilidad, se va a inspirar en el resto de normativa ya existente.

En el ordenamiento tributario español, el concepto jurídico de “domicilio fiscal” hace referencia al lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria²². Como norma general, éste se identifica –en el caso de las personas físicas- con la residencia habitual, salvo en supuestos de excepción.

Cuando se trate de personas físicas que desarrollen actividades económicas, el domicilio fiscal no necesariamente se identificará con el lugar de la residencia habitual, sino que podrá identificarse con el lugar donde se encuentre el centro de gestión y administración en el que el sujeto pasivo desarrolle tales actividades.

Resumiendo lo planteado, el domicilio fiscal coincide con la residencia habitual, salvo en el supuesto enunciado anteriormente como excepción. En síntesis, la importancia

²⁰ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., “Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos”, en Anuario jurídico y económico escurialense, nº. 36, 2003, cit., p. 8.

²¹ Artículos 18.2 y 19 Constitución española, respectivamente.

²² Artículo 48.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

del domicilio fiscal es tal que determina el régimen fiscal que le es de aplicación al contribuyente, por esta razón, no es posible elegir el que más convenga en cada concreto supuesto, sino que se establecerá de acuerdo con las pautas recogidas en la propia LGT²³.

Desde la perspectiva del Derecho Fiscal Internacional, las alusiones al “domicilio fiscal” no abundan demasiado. En otro orden de ideas, en lo que respecta tanto al Modelo de Convenio de la OCDE²⁴ como a los Convenios elaborados a partir del anterior, es bien conocida la expresión “residente en un Estado contratante”, que viene a significar que el Convenio en cuestión le resulta de aplicación a una persona física, como consecuencias de que su domicilio se encuentra en un Estado contratante. O sea, en el supuesto del Modelo de Convenio de la OCDE –y en el de los Convenios elaborados a su imagen y semejanza-, a partir del domicilio fiscal, se determina la residencia fiscal.

3.3 La residencia fiscal

El concepto de residencia habitual parece hacer alusión a “un lugar o territorio al que se vinculan diversas personas y/o jurídicas por aplicación de criterios específicos, y que determina, en determinados supuestos, la normativa aplicable”²⁵, por lo que se refiere al ordenamiento jurídico español.

El término jurídico de “residencia habitual”, denominada –en el ámbito tributario- “residencia fiscal”, posee gran relevancia, sobre la base de que sirve de prepuesto para determinar la condición de contribuyente de una persona física por el IRPF.

En lo que se refiere a la tributación por el impuesto que nos ocupa, la residencia habitual no se determina según lo dispuesto en la LGT -como sí sucede con el domicilio fiscal-, sino que se determina de acuerdo con la LIRPF. Bajo esta tesitura, el artículo 9

²³ El domicilio fiscal se establece, de acuerdo con el artículo 48 LGT. En el mencionado precepto se señala -el domicilio fiscal- para las personas físicas, para las personas jurídicas y para las personas, físicas o jurídicas, no residentes en España.

²⁴ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., “Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos”, en Anuario jurídico y económico escurialense, n.º. 36, 2003, p. 18.

²⁵ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., “Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos”, en Anuario jurídico y económico escurialense, n.º. 36, 2003, cit., p. 8.

LIRPF establece que una persona física es residente en territorio español, cuando se dé alguna de las circunstancias previstas por él mismo²⁶.

Tal y como establece la DGT²⁷, la residencia habitual de las personas físicas se observa desde una óptica de carácter fiscal, de ahí que se deriva el imperativo de que su acreditación tenga que llevarse a cabo mediante certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal competente.

De lo anterior que deba arribarse a la conclusión de que, no vale cualquier otro certificado. Por ejemplo, si bien es cierto que una persona física puede tener un permiso de residencia en España, tampoco lo es menos que no necesariamente tiene porque ser residente fiscal en nuestro país.

Desde la perspectiva más internacional de los CDI, la definición de residente habitual en un Estado queda reservada al derecho interno de cada Estado, debido a que se efectúa una remisión a éste, a causa de que en los CDI no hay una definición a tal efecto.

Considerando lo anterior, varios Estados pueden coincidir a la hora de determinar a una persona física como residente fiscal en su propio Estado, por tal motivo se establecen una serie de criterios²⁸, que no son objeto del presente TFG, en aras de resolver la controversia de la doble residencia.

4. Efectos de la Covid-19 en la residencia fiscal de las personas físicas para el ejercicio fiscal de 2020

4.1 Recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

Con fecha 3 de abril de 2020, el Secretariado de la OCDE publicó una guía respecto de dos grandes bloques temáticos que, como consecuencia de la situación sin precedentes a

²⁶ Remisión al epígrafe 2.6 Sujetos pasivos (análisis del artículo 9 LIRPF).

²⁷ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3473-15, de 12 de noviembre de 2015.

²⁸ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., “Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos”, en Anuario jurídico y económico escurialense, nº. 36, 2003, p. 16 reza que: “El principal criterio para resolver los problemas de dualidad es el de la vivienda permanente y, en su defecto, el centro de intereses vitales”.

la que ha dado lugar la Covid-19, precisaban de explicación. A petición de diversos países interesados, fue elaborada la guía en cuestión.

En otro orden de ideas, la guía no sólo trata cuestiones relativas a la tributación de las personas físicas, sino que también trata cuestiones concernientes a las personas jurídicas.

Como se ha mencionado, las recomendaciones de la OCDE se centran – fundamentalmente- en dos grandes bloques temáticos:

- Trabajadores transfronterizos. Se trata de personas físicas que, a causa de su trabajo, se desplazan a otro país, sin embargo, regresan a su país de procedencia y permanecen en él durante un determinado periodo tiempo, en el marco del coronavirus.
- Personas físicas confinadas en un Estado con ocasión de la Covid-19. Se trata de personas físicas, residentes en un Estado, que viajan circunstancialmente a otro Estado. Con motivo del coronavirus, se ven obligados a permanecer en este último Estado, de lo que resulta que la duración de su estancia en el segundo Estado se ve prolongada más de lo previsto.

En lo concerniente al presente TFG, interesa conocer únicamente la recomendación que la OCDE formuló en relación con el segundo bloque temático que es la que sigue a continuación.

Sucede pues, que remite al artículo 4 del modelo de Convenio de la OCDE, en virtud del cual quedaría resuelto el conflicto de doble residencia, lo que se traduce en que, si una persona física es residente fiscal tan sólo en un Estado, ahí queda el asunto, mientras que si es residente fiscal en dos Estados son de aplicación las reglas previstas para el desempate en el mencionado precepto.

Igualmente, la organización menciona que determinados países, como Reino Unido, Australia e Irlanda han tomado medidas excepcionales. Para empezar, Reino Unido ha publicado una guía administrativa en relación con el hecho de que los días que se ha permanecido en su territorio, a causa de las especiales circunstancias pandémicas, pueden no tenerse en cuenta a efectos del cómputo de días. Luego, Australia también ha publicado guías aludiendo a que una persona física, que no es residente fiscal en Australia,

no tendrá la consideración de residente fiscal australiana, siempre que se encuentre en territorio australiano temporalmente, con ocasión de la crisis sanitaria. Por último, Irlanda ha publicado una guía en la que contempla circunstancias de “fuerza mayor”.

En resumidas cuentas, la recomendación de la OCDE es instar a que los Estados articulen los instrumentos precisos para que la residencia fiscal de las personas físicas no se vea alterada. En última instancia, la OCDE pretende así preservar la residencia fiscal que habría tenido la persona física en cuestión de no haber tenido lugar la pandemia, para ello, propone el establecimiento de exenciones o el aumento del número de días previsto en las diversas normativas para paliar el impacto de la Covid-19 en la residencia fiscal de las personas físicas.

Señala CALDERÓN CARRERO²⁹, respecto de la referida nota, que “Estamos, por tanto, ante una primera reacción de coordinación fiscal de baja intensidad, con todas las implicaciones (limitaciones de alcance) que ello conlleva”.

4.2 Supuestos de hecho

Consecuentemente con lo que se ha indicado al comienzo del TFG, el objetivo de este es conocer los efectos que la Covid-19 ha tenido sobre la residencia fiscal de las personas físicas en relación con el IRPF.

A tal efecto, se van a enunciar dos supuestos de hecho verídicos³⁰:

Los hechos en los que se funda la consulta V1983-20, de fecha 17 de junio de 2020, son los que siguen a continuación.

Un matrimonio, compuesto por dos residentes fiscales en el Líbano, llegó a España en el mes de enero del año 2020. Ahora bien, pese a que el viaje tenía una duración pensada de tres meses, al tiempo de presentar el escritor de la consulta ante la DGT – principios de junio del año 2020-, a causa del estado de alarma, aún no habían podido regresar a la República Libanesa.

²⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., “COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE.”, en CEF. Revista de Contabilidad y Tributación, 446, 01-016, 2020, cit., p. 13.

³⁰ La finalidad de mantener los datos auténticos de los supuestos de hecho no es otra sino motivar una mayor comprensión del porqué la DGT resuelve –tal y como lo hace- la consulta en uno y otro sentido.

La situación del citado matrimonio es que, por un lado, no reciben renta alguna en España y, por otro lado, que pasan, como norma general, menos de seis meses al año en territorio español.

La cuestión planteada por ambos dos cónyuges fue la siguiente: “Si los días pasados en España mientras la duración del estado de alarma no se contabilizan a efectos de determinar la residencia fiscal en España”³¹.

Los hechos en los que se funda la consulta V0862-21, de fecha 13 de abril de 2021, son los que siguen a continuación.

Una persona física, residente fiscal en Marruecos, llegó a España el 12 de marzo de 2020. Luego, tenía previsto volver a Marruecos el 21 de abril de 2020.

Con todo, Marruecos cerró sus fronteras en el lapso de tiempo que va desde el 23 de marzo de 2020 hasta el 15 de julio de 2020. Finalmente, el 19 de agosto de 2020 volvió a Tánger.

La cuestión planteada por el hombre en cuestión fue la siguiente: “Si los días en los que permaneció en España desde la declaración del estado de alarma hasta el 15-7-2020 -fecha en la que Marruecos reabrió sus fronteras- deben computarse a efectos de la determinación de la residencia fiscal en España”³².

4.3 Contestaciones emitidas por la Dirección General de Tributos

A continuación, se van a enunciar las respuestas dadas por la DGT, así como los argumentos en los que las fundamenta, a los anteriores supuestos de hecho.

Por el momento, la DGT tan sólo se ha pronunciado en dos ocasiones en relación con el tema que nos ocupa, siendo éstas las dos consultas objeto de análisis.

A tenor de la consulta V1983-20, de fecha 17 de junio de 2020, la contestación emitida es la siguiente:

³¹ Resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V1983-20, de 17 de junio de 2020, cit., cuestión planteada.

³² Resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V0862-21, de 13 de abril de 2021, cit., cuestión planteada.

Recapitulando, la cuestión planteada por el matrimonio, compuesto por dos residentes en la República Libanesa, es si los días que forzosamente tuvieron que permanecer en territorio español computarán a efectos de determinar la residencia fiscal en España.

Ahora sí, la contestación emitida por la DGT fue la siguiente. Los días que, con motivo del estado de alarma, el matrimonio permaneció en territorio español sí computarán, de manera que, si permanecieron más de 183 días en España a lo largo del año 2020, serán considerados contribuyentes por el IRPF.

El matrimonio, de residentes fiscales en el Líbano, permaneció en territorio español desde enero hasta –al menos- junio de 2020. A saber, no se indica la fecha exacta de su llegada ni de su regreso, sin embargo, todo parece indicar que permanecieron en España por una duración superior a más de medio año, es decir, más de 183 días. En tal caso, fueron considerados contribuyentes por el IRPF.

Del examen de lo anterior se observa que la DGT actúa al margen de las recomendaciones –anteriormente expuestas- propuestas por la OCDE. Principalmente, la DGT basa su contestación en el artículo 9.1 a) LIRPF. Así las cosas, si el matrimonio permaneció más de 183 días durante el año 2020 en territorio español, son considerados contribuyentes por el IRPF.

Así mismo, concede relevancia al hecho de que, en el supuesto en cuestión, se trata de dos residentes fiscales en La República Libanesa, el cual es uno de los territorios considerados por la legislación española como paraíso fiscal³³. A mayor abundamiento, tampoco existe un CDI suscrito entre España y el Líbano que pudiera resultar de aplicación al caso.

A tenor de la consulta V0862-21, de fecha 13 de abril de 2021, la contestación fue la siguiente:

Sirva para recapitular, la cuestión planteada por el hombre en cuestión, residente fiscal en Marruecos, es si los días que forzosamente tuvo que permanecer en territorio español computarán a efectos de determinar la residencia fiscal en España.

³³ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, BOE de 13 de julio.

Ahora sí, la contestación emitida por la DGT -contraria a la del supuesto de hecho anterior- fue la siguiente. Los días que, con motivo del estado de alarma, el ciudadano permaneció en territorio español no computarán, aun habiendo permanecido más de 183 días durante el año 2020 en territorio español, siempre que le sea de aplicación un CDI³⁴.

No obstante, la DGT confirma que, si no es de aplicación ningún CDI, la regla general es la prevista en el artículo 9 LIRPF. De lo que se concluye que, en tal caso, los días que el hombre forzosamente tuvo que permanecer en territorio español computarían a efectos de determinar la residencia fiscal.

Así mismo, alude a las recomendaciones de la OCDE, considerando necesario evaluar todas las circunstancias relativas al supuesto de hecho:

La probabilidad de que el ciudadano tenga una vivienda permanente en España -país en el que se quedó confinado con motivo de la Covid-19- y, por el contrario, no tenga una vivienda permanente en Marruecos -país en el que es verdaderamente residente fiscal-, es francamente mínima.

Sin embargo, en el supuesto de que la duración de la estancia en territorio español fuese considerablemente extensa, sí se podría considerar la vivienda utilizada como vivienda permanente a su disposición, en tal caso habríamos de estar a lo dispuesto por el CDI.

En resumidas cuentas, la DGT, a la vista de lo dispuesto en el CDI hispano-marroquí, señala que es muy poco probable que el hombre en cuestión sea considerado, a efectos de tributación por el IRPF, residente fiscal en nuestro país.

El artículo 4.2 CDI hispano-marroquí establece que:

“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)”.

³⁴ En el supuesto en cuestión, resulta de aplicación el 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.

En suma, atendiendo a lo dispuesto en el mencionado precepto del CDI suscrito entre el Reino de España y el Reino de Marruecos, es la forma en la que se ha de determinar la residencia fiscal del ciudadano que formuló la consulta que nos ocupa. En todo caso, el conflicto de doble residencia podrá ser así solventado.

5. Conclusiones

Tras llevar a cabo el pretendido análisis de las consecuencias que la Covid-19 ha tenido sobre la residencia fiscal de las personas físicas a efectos de tributación por IRPF, mis conclusiones son las que a continuación siguen.

Se infiere, del examen de lo expuesto a lo largo del TFG, que los criterios empleados por la DGT para determinar la residencia fiscal en España, como consecuencia de la permanencia en territorio español motivada por la crisis sanitaria, son, en esencia, los formulados en las contestaciones emitidas por el mencionado órgano con ocasión de las consultas vinculantes, V1983-20 y V0862-21, que han sido objeto de estudio por mi parte.

Tomándolas como punto de partida, distingue:

Respecto de la consulta V1983-20, relativa a la cuestión planteada por el matrimonio de residentes fiscales en el Líbano, la normativa aplicable es únicamente la normativa interna de España, luego entonces resulta de aplicación exclusivamente el artículo 9.1 a) LIRPF.

Como he mencionado anteriormente, Líbano tiene la consideración de paraíso fiscal por la legislación española. Además, España no ha suscrito ningún CDI con la República Libanesa. Por tal motivo, la DGT considera que no cabe entrar a valorar en este caso situaciones de doble residencia.

Respecto de la consulta V0862-21, relativa a la cuestión planteada por el residente fiscal en Marruecos, la normativa aplicable es tanto la normativa interna, de nuevo el artículo 9.1 a) LIRPF, como el oportuno CDI.

Como he mencionado anteriormente, España sí ha suscrito un CDI con Marruecos, por consiguiente, si el contribuyente tuviese tal consideración tanto en España como en Marruecos, la controversia se resolvería de acuerdo con las reglas establecidas por el artículo 4.2 del CDI hispano-marroquí.

Teniendo en cuenta lo expuesto en los párrafos anteriores, es de fuerza concluir que el hecho de que el país de origen de la persona física, cuya residencia fiscal se debate, tenga suscrito un CDI con España es decisivo, puesto que, como ha quedado patente, las soluciones difieren considerablemente según exista o no Convenio.

En mi opinión, la contestación emitida con ocasión de la consulta V0862-21 es acertada, sin embargo, discrepo en lo que atañe a la contestación emitida en relación con la consulta V1983-20. A continuación, me explico.

Un paraíso fiscal es un territorio o un país en el que la tributación es baja o nula. Recapitulando, el Líbano es el paraíso fiscal en el que el matrimonio en cuestión es residente fiscal. En primer lugar, entiendo que el legislador español, al establecer determinados preceptos de la LIRPF en relación con el concepto jurídico de paraíso fiscal, tiene como fin último evitar la evasión fiscal, lo cual me permite suponer que el legislador no concibe la evasión fiscal teniendo como referencia casos como el que ahora nos ocupa, sino que pretende evitar que se den aquellas situaciones en las que las personas se trasladan a otros territorios o países con el fin de reducir considerablemente su tributación. A mayor abundamiento, no se debe obviar que, en el supuesto de hecho en cuestión, el matrimonio no llevó a cabo ninguna acción fraudulenta.

En otro orden de cosas, la inaplicabilidad de CDI alguno resulta sumamente perjudicial para el matrimonio, debido a que de existir un CDI hispano-libanés, la aplicación de sus reglas llevaría aparejada la disminución de la probabilidad de que el matrimonio en cuestión pudiera ser considerado como residente fiscal en España en lugar de en el Líbano. Luego entonces, es razonable presumir, a partir de la situación real, que ambos dos contribuyentes habrán de tributar tanto en España como en La República Libanesa.

Si bien es cierto que la contestación a la consulta V1983-20 fue la primera que emitió la DGT en relación con la materia en cuestión, tampoco lo es menos que, lo que de ella se desprende es que España hizo caso omiso de las recomendaciones formuladas por la OCDE. En ese tenor, no se tomó medida alguna dirigida a adaptar la normativa tributaria a las circunstancias excepcionales que nos rodean, a diferencia de lo que sí hicieron otros muchos países. Así las cosas, la DGT no solventó la incertidumbre legal originada por la Covid-19 en torno al particular, lo que, desde mi óptica personal, dio lugar a un escenario de inseguridad jurídica.

Al margen de que –como se ha comentado- pudieran haberse establecido exenciones o periodos superiores para el cómputo de los días, considero que algo que pudo hacerse fue dar prevalencia al criterio de la voluntad de permanecer en España frente al criterio de la permanencia en territorio español. Al fin y al cabo, estos sujetos permanecieron en nuestro país por imperativo legal, lo que de todo punto es ajeno a su propia voluntad.

Para concluir, el carácter de la contestación emitida por la DGT en relación con la consulta V1983-20 es informativo. Por otra parte, ésta no puede ser objeto de recurso³⁵, sin embargo, si el matrimonio de residentes fiscales en el Líbano fue finalmente considerado como contribuyente por el IRPF durante el año 2020 en España, sí podrán recurrir el acto que se dicte posteriormente en aplicación de los criterios enunciados en la referida resolución vinculante de la DGT.

Así es dable llegar a la conclusión de que, entonces, la DGT se vería obligada a modificar su criterio en la materia en relación con aquellos países sin CDI.

³⁵ Artículo 89.4 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. Fuentes consultadas

Bibliografía:

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.; BUENO MALUENDA, C.; GARCÍA GÓMEZ, A., et al, *El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre*, La Ley, Madrid, 2007.

MARTÍN QUERALT, J., et al, *Derecho Tributario*, 25ª Edición, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2020.

MARTÍN QUERALT, J., et al, *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*, 17ª edición, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2020.

Revistas:

CALDERÓN CARRERO, J. M., “COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE.”, en CEF. Revista de Contabilidad y Tributación, 446, 01-016, 2020.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Residencia fiscal y COVID-19: Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 2020 (v1983-20)”, en Carta Tributaria. Revista de opinión, nº. 63, 2020.

GALÁN DONLO, M., “La residencia fiscal en tiempos de pandemia”, en Observatorio de recursos humanos y relaciones laborales, nº. 164, 2021.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., “Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos”, en Anuario jurídico y económico escurialense, nº. 36, 2003.

Normativa:

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.

Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

Resoluciones de órganos administrativos:

Nota relativa criterios de la DGT en relación con la permanencia en territorio español motivada por el estado de alarma y la situación de pandemia, a efectos de la residencia, de 21 de abril de 2021.

Nota publicada por el Secretariado de la OCDE sobre “Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 crisis”, de 3 de abril de 2020.

Resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V0862-21, de 13 de abril de 2021.

Resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V1983-20, de 17 de junio de 2020.

Resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V3473-15, de 12 de noviembre de 2015.

Recursos electrónicos:

CE Consulting. (2020, 25 septiembre). Cómo afecta el estado de alarma a efectos de la residencia fiscal en España. Blog CE Consulting. <https://blog.ceconsulting.es/covid-19-residencia-fiscal/>.

EY Abogados. (2020, 30 julio). La residencia fiscal en España en tiempos del COVID-19. EY Building a better working world. https://www.ey.com/es_es/alertas-fiscal-legal/la-residencia-fiscal-en-espana-en-tiempos-del-covid-19.

finReg360. (2021, 20 abril). La Dirección General de Tributos asume el criterio de la OCDE para determinar la residencia fiscal. <https://finreg360.com/alerta/la-direccion-general-de-tributos-asume-el-criterio-de-la-ocde-para-determinar-la-residencia-fiscal/>

Huerta, S. (2020, 7 septiembre). Para la residencia fiscal, ¿cuenta el tiempo de estancia durante el estado de alarma? | Sepín. El Blog Jurídico de Sepín |. <https://blog.sepin.es/2020/09/residencia-fiscal-tiempo-estancia-estado-alarma/>.

Periscopio Fiscal y Legal. (2021, 19 abril). Residencia fiscal en tiempos de Covid-19. <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/residencia-fiscal-en-tiempos-de-covid-19/>.

Robles, J. (2020, 13 octubre). COVID-19: El impacto sobre la residencia fiscal de los expatriados. KPMG Tendencias. <https://www.tendencias.kpmg.es/2020/04/expatriados-residencia-fiscal-covid-19/>.