

TELETRABAJO Y RÉGIMENES PREFERENCIALES: UNA REFLEXIÓN SOBRE EL FORTALECIMIENTO DEL RÉGIMEN ESPAÑOL DE IMPATRIADOS¹

Daniel Santiago Marcos
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona
(España)
ORCID: 0000-0001-6487-9972

Title

Teleworking and preferential regimes: a reflection on the strengthening of the spanish impatriate regime

Resumen

El objeto de este artículo se centra en el estudio del régimen de impatriados español tras las modificaciones que se llevaron a cabo por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. La globalización ha forzado a los legisladores nacionales a adoptar medidas incentivadoras con tal de atraer a trabajadores cualificados. Entre las medidas destaca la inclusión del teletrabajo. Si bien, la configuración del régimen español de impatriados abre el debate sobre si su aplicación cumple con el contenido del artículo 31 de la Constitución Española.

Palabras clave

Competencia fiscal, régimen preferencial, teletrabajo, residencia fiscal, incentivos fiscales.

Abstract

This article focuses on the study of the Spanish impatriate regime following the amendments made by Law 28/2022 of 21 December on the promotion of the start-up ecosystem. Globalization has forced national legislators to adopt incentive measures to attract skilled workers. Prominent among these

¹ El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del Proyecto de investigación: «Aproximación multidimensional a la vivienda: un enfoque desde el derecho tributario y del gasto público» (PID2021-127541NB-I00), dirigido por la Dra. M.^a Luisa Esteve Pardo y concedido por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

measures is the inclusion of telework. However, the configuration of the Spanish impatriate regime opens the debate on whether its application complies with the content of Article 31 of the Spanish Constitution.

Keywords

Tax competition, preferential regime, teleworking, tax residence, tax incentives.

Fecha de recepción: 6-11-2023/Fecha de aceptación: 24-11-2023/Fecha de revisión: 29-11-2023

Cómo referenciar: Santiago Marcos, D. (2023). Teletrabajo y regímenes preferenciales: una reflexión sobre el fortalecimiento del régimen español de impatriados. *Revista Técnica Tributaria* (143), 141-173

SUMARIO

1. El factor trabajo tras el auge del teletrabajo: la contextualización del problema
2. La soberanía fiscal de los estados y el vínculo personal de sujeción
 - 2.1. El concepto de soberanía
 - 2.2. La armonización en materia de fiscalidad directa: las alternativas a su ausencia
 - 2.3. El concepto de residencia fiscal y sus puntos débiles
 - 2.4. Los traslados de residencia: las intenciones de los contribuyentes
3. Los regímenes de atracción de personas físicas en el IRPF ante la globalización
 - 3.1. La competencia fiscal desleal
 - 3.2. El crecimiento de regímenes preferenciales en la UE (e internacional)
 - 3.2.1. Estado de la cuestión: el Global Tax Evasion – Report 2024
 - 3.2.2. El Código de conducta y los informes de la OCDE
 - 3.3. El régimen de impatriados
 - 3.3.1. Finalidad y tributación
 - 3.3.2. Críticas en torno a la tributación
4. Reflexiones finales
5. Bibliografía

1. El factor trabajo tras el auge del teletrabajo: la contextualización del problema

El mercado de trabajo ha experimentado cambios debido a la globalización y a la digitalización. Una muestra de ello es el uso de la modalidad del teletrabajo. Su importancia se acredita a través de los datos: el Banco de España estima que el 30,6 por ciento de los empleos podrían prestarse por medio del teletrabajo².

Esta modalidad de organizar el empleo implica prestar el servicio fuera del centro de trabajo ordinario del empleador. Uno de los principales efectos de tal modalidad, en el plano jurídico-financiero, recae sobre la seguridad jurídica por la que se caracterizaban las reglas fiscales referidas al factor trabajo. La doctrina es clara: las personas no son elementos sedentarios, el trabajo ha dejado de ser un factor inamovible³. Esto es así porque las empresas, con el paso del tiempo, incrementan su grado de digitalización y, en paralelo, exigen a sus empleados competencias tecnológicas más precisas que tengan como contrapartida un alto valor calificable.

Resulta evidente que, en vista al ordenamiento jurídico de la Unión Europea (en adelante, UE), la movilidad debe atajarse a través de normas óptimas, pues la circulación de personas es uno de los símbolos que vertebran el sistema jurídico europeo. Así, no cualquier medida será apta para limitar ciertas operaciones altamente móviles como las que surgen con el teletrabajo. Dicho de otro modo: habrá que respetar las libertades europeas y la soberanía de los Estados a la hora de introducir cambios fiscales.

La alta movilidad que caracteriza el modelo de mercado *work from anywhere*, en atención a lo anteriormente indicado, se compone por dos visiones enfrentadas: la vanguardia que supone para las empresas y los trabajadores la posibilidad de prestar un servicio laboral desde cualquier lugar, y los retos para los Estados en la tarea de poder vincular a las personas a su territorio. Ambas visiones no encuentran el punto de encuentro adecuado. La voluntad internacional y europea para que los Estados cooperen y se coordinen pretende alcanzar la posición intermedia entre el respeto de las soberanías nacionales en materia de fiscalidad directa y la creación de normas comunes que atajen determinadas conductas perjudiciales motivadas por el auge de la alta movilidad que, en muchas ocasiones, fragmentan la competencia interna de los territorios⁴.

Este panorama quedó constatado tras sufrir la crisis sanitaria de la COVID-19 en el año 2020. Los Estados identificaron el gran potencial que se profería del teletrabajo. Unos beneficios no únicamente enmarcados en la flexibilidad de las condiciones del trabajo, sino por la tipología de trabajador que se adhería a

2 Anghel, B., Cozzolino, M. Y Lacuesta Gabarain, A. (2020), *El teletrabajo en España*, Boletín económico, Banco de España, número 2, p. 15.

3 Kostic, S. (2019), «Rethinking Article 15 of the OECD Model in Light of Digitalization» en Kluwer International Tax Blog y Kostic, S. (2019), «In search of the Digital Nomad - Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties», *World Tax Journal*, volume 11, número 2, p. 201.

4 Dagan, T. (2022), «Klaus Vogel Lecture 2021: Unbundled Tax Sovereignty - Refining the Challenges», *Bulletin for International Taxation*, volumen 76, número 7, p. 323.

la modalidad organizativa comentada. De este modo, los ordenamientos internos modificaron ciertos regímenes fiscales con la finalidad de ofrecer una tributación más laxa a cambio de que los nuevos perfiles de teletrabajador decidieran trasladar su residencia fiscal. Lo preocupante de todo ello es, como más adelante detallaremos, la generalización de este tipo de regímenes; ya no sólo aplicable a los trabajadores altamente calificados, sino también respecto de aquellos que teletrabajen.

La aplicación de tales reglas de atracción de nuevos residentes ha sido objeto de análisis por parte de los organismos internacionales y europeos. En el ámbito internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, OCDE) publicó el *Harmful Tax Competition*. El documento estableció las reglas básicas para combatir la competencia fiscal perjudicial. Una de las reglas fue el control de los regímenes fiscales preferenciales. En el ámbito europeo, la Comisión Europea elaboró el Código de Conducta por medio del cual los Estados miembro se comprometieron a informar sobre aquellas medidas vinculadas a la competencia fiscal tanto en materia de fiscalidad empresarial como en rentas obtenidas por trabajadores (última propuesta de la Comisión Europea).

A pesar de la atención que se pone sobre los regímenes preferenciales, los Estados miembro siguen reforzando o configurando *ex novo* este tipo de sistemas de atracción de trabajadores, ejecutivos o profesionales en general. Todo ello, a la vista del potencial que ostentan y de las inversiones que para un Estado puede suponer la entrada de esta tipología de trabajadores. En el Libro Blanco para la reforma del sistema tributario español se indicó que los actuales regímenes de impatriados ya no buscan, únicamente, capital humano; sino nómadas digitales⁵ por medio de una tributación cada vez más incentivadora lo cual puede conllevar ciertos riesgos en torno a la idea de mantener un sistema tributario justo tal y como manifiesta el artículo 31 de la Constitución Española (en adelante, CE).

En 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 (en adelante, LIRPF) se prevén dos regímenes que prueban que el legislador español también configura prácticas fiscales para ganar competencia. En concreto, es destacable la exención contemplada en el artículo 7.p) de la LIRPF y el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español establecido en el artículo 93 del mismo texto legal. El primero tiene como esencia la internacionalización de los trabajadores españoles, pues como indica el ordinal primero de la letra p), los trabajos serán realizados para una empresa radicada en el extranjero. El segundo es un régimen que verdaderamente representa un reto para la competencia fiscal española y ha sido calificado de preferencial en los informes anteriormente mencionados. Este régimen, como se verá, establece una tributación mucho más

5 AA.VV. (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Ministerio de Hacienda y Función Pública, p. 611.

reducida que la que se aplica a cualquier otro residente fiscal en España que no se beneficie de la medida. En su ámbito subjetivo se incluyeron los teletrabajadores internacionales lo cual refleja el interés del legislador en acaparar a los nómadas digitales que, desde España, presten sus servicios en remoto para una empresa radicada en el extranjero⁶.

Como podemos observar, el mercado se está adaptado a las nuevas formas de prestar los servicios. Para BERETTA esta modalidad de empleo permitirá a las empresas que sus trabajadores puedan prestar el servicio sin limitaciones geográficas, pues «*los empleados podrían trabajar a distancia desde su estado de residencia o desde un país distinto al de su empleador o del establecimiento permanente que paga el salario al empleado. Los trabajadores también podrían cambiar de ubicación con frecuencia, viviendo como nómadas digitales que permanecen en un país durante unos meses o menos de un año*»⁷. Sin embargo, el efecto negativo lo destaca PISTONE. Este autor subraya el desajuste estructural que producirá la flexibilidad locativa del teletrabajo sobre las reglas de distribución del poder impositivo⁸.

En vista a lo indicado podríamos preguntarnos si el teletrabajo ha agravado aún más los retos que asumía el sistema fiscal internacional (y nacionales) a causa de la digitalización. En este punto, habría que plantearse la siguiente pregunta: ¿Los Estados brindan seguridad jurídica ante el incremento de la competencia perjudicial? O, podríamos formularlo desde otra perspectiva: ¿Qué ocurre cuando los legisladores nacionales son quienes tensionan el sistema impositivo? Como se expondrá, en el caso del legislador español la introducción del teletrabajo en el régimen preferencial de impatriados del indicado artículo 93 de la LIRPF debilita puntos de nuestro ordenamiento que ya de por sí eran débiles lo cual puede generar una sensación de injusticia y, como bien destaca la doctrina, contribuir a un aumento de la elusión⁹.

2. La soberanía fiscal de los estados y el vínculo personal de sujeción

En este punto se tratarán diversas cuestiones que están estrechamente vinculadas. En primer lugar, se conceptualizará el término de soberanía fiscal, pues es la justificación que los territorios poseen para ejercer una posible competencia fiscal perjudicial. En segundo lugar, se analizará la ausencia de armonización sobre la fiscalidad directa en la UE y las posibles alternativas que se contemplan para afrontar el reto que suponen los regímenes fiscales preferenciales. En tercer lugar, habrá que considerar el concepto de residencia fiscal al ser el punto de referencia para el ejercicio de la soberanía fiscal. Por último y,

⁶ El teletrabajo se introdujo tras la entrada en vigor de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (en adelante, Ley 28/2022).

⁷ Beretta, G. (2022), «Work on the Move»: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties», *International Tax Studies*, IBFD, p. 13 (Traducción personal).

⁸ Pistone, P. (2021), «Article 15: Income from Employment», *Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics, IBFD (acceso electrónico en fecha 16 de octubre de 2022).

⁹ Arana Landín, S. (2020), «Globalización, robotización y digitalización: hacia una nueva concepción del nexo en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 10, (BIB 2020/11303).

en cuarto lugar, se tratará de exponer la problemática que gira en torno a la opción de cambiar de residencia lo cual no siempre tiene que considerarse como una actitud reprochable.

2.1. El concepto de soberanía

Los Estados configuran regímenes preferenciales en el uso de su propia política fiscal. Esta capacidad deriva del concepto de soberanía fiscal. En palabras de BORRAS RODRÍGUEZ este término es entendido como «*el poder de establecer un sistema impositivo que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial*»¹⁰. Por su parte, LÓPEZ ESPADAFOR indica que en el ámbito de la fiscalidad internacional la soberanía originaria de los territorios se descompuso en dos partes: la primera, simboliza que el poder impositivo de una jurisdicción prevalece sobre el poder de un estado extranjero, y la segunda, que este poder originario debe aplicarse teniendo en cuenta la colectividad internacional¹¹. En resumen, la coordinación será clave para establecer cualquier tipo de medida que forme parte de la fiscalidad internacional.

Convivir en colectividad implica configurar políticas fiscales nacionales asegurando que las mismas no supondrán un obstáculo a las libertades comunitarias (en el marco de la UE). Especialmente, cuando se trata de implantar medidas fiscales de atracción de nuevos residentes. En atención al *Global Tax Evasion Report 2024* elaborado por el Observatorio Fiscal de la UE, desde 1995 el número de regímenes preferenciales ha pasado de 5 a 28 en la UE y en Reino Unido¹² debiendo soportar el conjunto de los Estados el coste financiero por la existencia de tales regímenes. A pesar de ello, no parece que los legisladores nacionales se hayan planteado rebajar ciertas actitudes, sino todo lo contrario. La tendencia actual es crear políticas fiscales de atracción de perfiles de trabajadores altamente competitivos como los que encontramos en la nueva configuración del artículo 93 de la LIRPF tras la inclusión de los teletrabajadores. Tal panorama causa cierta presión colectiva entre territorios. Así, FERREIRA LIOTTI indica que los Estados optan por adoptar medidas tributarias más laxas para proteger sus soberanías fiscales respecto el poder de otros Estados perjudicándose mutuamente en esa «carrera» hacia el sistema más incentivador¹³.

La OCDE en una nota explicativa indicó que «*algunos países han introducido medidas unilaterales, ciertas administraciones se han mostrado más agresivas y algunos profesionales han denunciado un incremento de la inseguridad jurídica como resultado de la evolución de la economía global*»¹⁴. De esta forma, se

10 Borrás Rodríguez, A. (1974), *La Doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 19.

11 López Espadafor, C. M. (2018), «Recorrido transnacional de la soberanía tributaria», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 10, número 1, p. 314.

12 AA. VV. (2023): *Global Tax Evasion Report 2024*, p. 55.

13 Ferreira Liotti, B. (2022), «Limits of International Cooperation: The concept of «Jurisdiction Not to Tax» from the BEPS Project to Globe», *Bulletin for International Taxation*, p. 63.

14 OCDE (2015), *Nota explicativa*, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios. En <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> (último acceso en fecha 15 de octubre de 2023).

aprecia cierta tensión entre los sistemas impositivos nacionales demandando la OCDE serios consensos para afrontar este tipo de competencia fiscal.

2.2. La armonización en materia de fiscalidad directa: las alternativas a su ausencia

La globalización produce el efecto de que cualquier tipo de medida nacional tendrá un resultado a nivel internacional. Cuando los Estados, en el ejercicio de su soberanía, configuran normas que afectan al ámbito de la fiscalidad directa es conveniente que las consecuencias de tales actos sean mesuradas. El motivo es claro. En el ámbito de la UE no existe base jurídica para proceder a una armonización en materia de fiscalidad directa¹⁵ lo cual puede producir un grave peligro sobre la competencia fiscal de los Estados, de ahí que sea necesaria cierta coordinación. Es cierto que contamos con una red de Convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) cuyo principal propósito, según la mayor parte de la doctrina internacional, es contribuir a la armonización de las normas fiscales; aunque, en la práctica, puedan sucederse conflictos como los de doble residencia, pues términos como el de residente se reserva a los legisladores nacionales¹⁶.

Hay que tener en cuenta que al no existir armonización la competencia fiscal no se puede soslayar. Pero, como se señaló con anterioridad, no es un hecho que, a primera vista, sea negativo, es decir, los posibles obstáculos que se pueden encontrar en ciertas libertades europeas como la libre circulación no se resumen en una falta de armonización de las disposiciones que recaen sobre los impuestos directos; sino más bien, en las herramientas que los Estados acuerdan para cooperar y coordinarse entre sí¹⁷. Buenas prueba de ello lo encontramos expuesto en el informe final sobre la Acción 5 *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*. En dicho documento la OCDE indicó que no se pretendía promover una armonización sobre impuestos como los que recaen sobre la renta; sino, sobre aquellas medidas que distorsionan la localización de las actividades poniendo el foco, como ya se ha adelantado, sobre criterios comunes y marcos cooperativos para alcanzar una soberanía fiscal efectiva entre Estados¹⁸. Está claro que como bien apunta el profesor LASARTE ÁLVAREZ «*las disparidades del tratamiento tributario de personas, bienes, servicios y capitales que se mueven libremente por el territorio europeo obstaculizan la integración económica y el funcionamiento*

15 Cortés Martín, J. M. (2014), «Sobre la escasa armonización de la fiscalidad y sus consecuencias para las libertades fundamentales del mercado interior» en J. Ramos Prieto (Dir.), J. M. Martín Rodríguez, J. M. Macarro Osuna Y M. J. Trigueros Martín (Edits.), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, p. 420.

16 Brauner, Y. (2020), «The True Nature of Tax Treaties», *Bulletin for International Taxation*, volume 74, num. 1, p. 32; Mendoza López, D. T. y Váldez Aguirre, F. (2019), «El nuevo MC OCDE para la lucha contra la evasión fiscal internacional», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, número 12 (Versión electrónica [BIB 2019/9540]).

17 Cortés Martín, J. M. (2014), *Op. cit.*, p. 426.

18 OCDE (2016), *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, Acción 5 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>, pp. 14-15.

*del mercado interior, provocando competencia desleal (...)*¹⁹, pero en la práctica se está apostando por una estrategia de coordinación fiscal para afrontar la competencia fiscal perniciosa, pues no vulnera la soberanía de los estados; sino todo lo contrario, implicaría que sus competencias pudieran desarrollarse de forma más eficiente y justa²⁰.

En este sentido se han desarrollado medidas relevantes. En 2009 se creó el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales cuyo fin es incentivar la transparencia fiscal y, en la actualidad, lo conforman más de 160 territorios. Posteriormente, Estados Unidos reformó su Código Tributario con el fin de que las entidades financieras informaran de las cuentas que disponían sus nacionales dando lugar al sistema FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). La UE, en el año 2011, inició un proceso de aprobación de Directivas sobre cooperación administrativa (las conocidas DAC) tomando como punto de partida la Directiva 77/799/CEE, derogada por la Directiva 2011/16/UE con efectos a partir del 1 de enero de 2013. El ámbito de aplicación de tal texto europeo se fue ampliando para ir introduciendo más obligaciones en la materia. La última aprobada es la Directiva 2023/2226/UE de 17 de octubre de 2023 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad incluyendo el control sobre operaciones financieras con criptomonedas.

Podemos observar que el ámbito de la cooperación administrativa ostenta cada vez más peso, de ahí que la ausencia armonización de la fiscalidad directa pueda encauzarse a través de alternativas como las expuestas.

2.3. El concepto de residencia fiscal y sus puntos débiles

El punto de referencia de los estados para ejercer la soberanía fiscal sobre los sujetos es la residencia. Se trata de un término que ha producido innumerables problemas debido a que como indica VILCHES DE SANTOS no contamos con una definición uniforme dado que son las propias legislaciones internas las competentes para desarrollar esta cuestión²¹. Prueba de ello es el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE el cual dispone que el término residente tendrá el significado adoptado por la legislación del Estado que aplique el CDI. A pesar de no establecer una definición uniforme de residencia fiscal el Modelo de Convenio sí remarca lo siguiente: «(...) *este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo*». De modo que, cualquiera que sea el vínculo personal establecido por

19 Lasarte Álvarez, J. (2014), «La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal» en J. Ramos Prieto, (Dir.), J. M. Martín Rodríguez, J. M. Macarro Osuna, José Manuel y M. J. Trigueros Martín (Edits.), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, p. 76.

20 Grau Ruiz, M. A. (2020), «Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria», en S. Moreno González y F. J. Nocete Correa (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, p. 303.

21 Vilches De Santos, D. (2018), «Conflictos de doble residencia fiscal», *Documentos de Trabajo*, número 3, Instituto de Estudios Fiscales, p. 56.

los ordenamientos nacionales debe conllevar a una sujeción integral. De lo contrario, como se verá, se excluiría (o no) del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de la OCDE.

Hay que indicar que el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE enumera una variedad de vínculos personales por medio de los cuales un sujeto es considerado como residente. El precepto lo señala del siguiente modo: «(...) esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también a ese Estado y a sus divisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos de ese Estado (...)». La variedad de posibles vínculos para exigir una sujeción plena a un sujeto respecto de un territorio ha sido criticada por algunos autores, pues son de la opinión de que con tan solo un único vínculo ya se dota al precepto de exactitud²². No obstante, debemos aceptar que los Estados gozan de autonomía en esta materia, y con ello, la posibilidad de moldear su competencia fiscal de forma unilateral o bilateralmente²³. En consecuencia, como acto seguido se expondrá, los diferentes Estados que siguen la estela del Modelo de Convenio de la OCDE han normatizado un conjunto de criterios dispares. Entonces, para algunos, el papel de los CDI no ha tenido el efecto armonizador esperado²⁴.

Si trasladamos esta misión encargada por el Modelo de Convenio a nuestra Ley del IRPF podemos identificar en el artículo 9.1 varias circunstancias que conllevan la sujeción mundial, es decir, un residente fiscal español tributará en España por todas sus rentas con independencia del lugar donde se hayan originado. El primer criterio se encuentra en el artículo 9.1.a) de la LIRPF según el cual se considerará residente fiscal en España a aquel que permanezca más de 183 días en el país durante el año natural. Acto seguido, en la letra b) del mismo apartado se encuentra el segundo criterio que establece que el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del sujeto radique en territorio español, ya sea de forma directa o indirecta. Para acabar se dispone el criterio familiar. Se trata de una circunstancia configurada como una presunción *iuris tantum*, según la cual un sujeto será considerado residente en España si reside en el país su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad que dependan de él.

Como hemos señalado, la configuración de las circunstancias queda en manos de los legisladores nacionales. En el caso de Italia se toma como umbral el período de 183 días en el cual el individuo debe cumplir alguna de las siguientes condiciones: estar inscrito en el Registro del municipio de residencia; lugar donde radica su domicilio (entendido como sede de negocios e intereses) o, lugar de residencia habitual²⁵. Como vemos, se acuden a criterios de carácter formalista junto con otros (los dos últimos) relacionados con hechos y circunstancias. En la normativa portuguesa se exige la presencia durante más de 183 días (con-

22 Borg Olivier, T. (2017), «Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4 (1) OECD», *Intertax*, núm. 1, volume 45, Kluwer Law International BV, p. 83.

23 García Prats, F. A. (2013), «La residencia fiscal y el Derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, número 146, p. 159.

24 Serrano Antón, F. (2006), «Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal», *Documentos*, núm. 18, Instituto de Estudios Fiscales, p. 7.

25 Artículo 2.2 del Decreto Presidencial de 22 de diciembre de 1986, número 917.

secutivo o no) dentro del año natural; si fuera el tiempo de presencia, será también considerado residente fiscal en Portugal si existe una vivienda cuya intención sea mantenerla y ocuparla²⁶. En Alemania se dispone en el artículo 1.1 de su ley de renta (*Einkommensteuer –EstG–*) que estarán sujetos de forma plena aquellos que tenga un domicilio o su residencia habitual en el territorio. La residencia habitual se identifica a través de una serie de hechos que manifiestan permanencia que será presumida si es superior a seis meses, y la intencionalidad será utilizada como «indicio» por las autoridades fiscales²⁷.

La configuración de las circunstancias establecidas en el artículo 9.1 de la LIRPF son cuestionables desde el punto de vista de si se hallan o no adaptadas a la movilidad que impera en el actual mercado laboral. Con el aumento de la deslocalización y la aparición de modalidades de trabajo como el teletrabajo resulta cada vez más complejo establecer una conexión territorial para determinar la residencia fiscal, al menos, en territorio español. Esto puede dar paso a dos problemas: el primero, la aplicación restrictiva y autoritaria del artículo 9 de la LIRPF por parte de la administración tributaria española y los órganos judiciales, y el segundo, el beneficio fiscal que pueden obtener ciertos sujetos en base a la mala configuración legislativa de las reglas para determinar la residencia fiscal en nuestro territorio. Claramente, el segundo de los problemas se relaciona con los regímenes especiales contemplados en nuestra LIRPF para atraer a trabajadores cualificados y, ahora, también a teletrabajadores; en cambio, el primero de los problemas podría resultar gravoso para aquellos que no desean beneficiarse de medidas que pueden ser criticables desde el punto de vista de la competencia fiscal.

Ambos problemas parten de la necesidad de reformular las circunstancias establecidas en el artículo 9 de la LIRPF. Para ello, habrá que hacer reiteradas menciones al artículo 4.2 del Modelo de la OCDE el cual enumera las reglas de desempate para poder resolver conflictos de doble residencia y, a pesar de no ser del todo apropiadas para acometer situaciones de alta movilidad, sí que son más acertadas en contraste con las expuestas en la LIRPF.

De este modo, hay que iniciar la crítica sobre el periodo impositivo establecido en el artículo 9.1 de la LIRPF. La letra a de tal precepto requiere de una permanencia de 183 días para considerar residente fiscal en territorio español a un sujeto. El problema que identificamos es que tal plazo se enmarca en un año natural; no hay posibilidad de examinar un periodo de tiempo que abarque dos años naturales distintos. Este requisito tan restrictivo no casa con las exigencias del actual mercado en el que las operaciones de alta movilidad como las de teletrabajo son cada vez más comunes.

En este punto lo conveniente es que España se ajuste al contenido establecido en el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE. Para ser precisos, el párrafo 10 de los Comentarios al precepto indicado del Modelo de Convenio indica que si un sujeto ha residido en dos Estados diferentes y ambos territorios

26 Artículo 16 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) aprobado por la Ley número 82-E/2014, de fecha 31 de diciembre.

27 Chico De La Cámara, P. (2013), «La residencia fiscal de las personas físicas en el Derecho comparado», en P. Chico De La Cámara (dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 90-91.

ostentan la potestad tributaria de gravar por medio del criterio de la permanencia se permitirá que el periodo pueda fragmentarse de forma proporcional entre ambos Estados. Además, el Modelo de Convenio, en otro de sus preceptos, en concreto en el artículo 15.2.a), el cual trata de establecer las reglas para distribuir el poder impositivo respecto de las rentas del trabajo permite, conforme a lo expuesto en el párrafo 4 de los Comentarios de este precepto, que la exigencia de los 183 días puede examinarse dentro de cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal considerado para así, confrontar la tendencia abusiva por parte de algunas personas que se aprovechaban de las diferencias entre sistemas fiscales nacionales²⁸.

Otro problema también respecto al criterio de la permanencia es la ausencia de definición de lo que debe entenderse por «permanencia efectiva». La norma no lo establece expresamente, pero la conflictividad en torno a este criterio demuestra la necesidad de identificar qué tipo de permanencia pretendía el legislador. Una posible respuesta la podemos encontrar en los pronunciamientos del Tribunal Supremo respecto de las ausencias esporádicas. El Tribunal Supremo precisó que la ley no desea dejar a voluntad del individuo la residencia habitual y de ahí que señale que «*la noción de ausencias esporádicas se configura de «(...) un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o a la intensidad de la residencia fuera del territorio español» (...) el propósito de retorno a España (...) no puede servir de fundamento para delimitar si una ausencia es esporádica o no»*²⁹. La finalidad de la Ley, en esta cuestión, es huir de las intenciones que tenga el individuo, por ello apuesta por la objetivación por medio de un análisis temporal de la ausencia³⁰. El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) en la resolución de fecha 25 de abril de 2023 también aludió a la objetividad en la determinación de la permanencia con el añadido de que para proceder a su computo se integrarán los días atendiendo a tres grados de vinculación: la presencia certificada, los días presuntos y las ausencias esporádicas. Respecto a esta última, el TEAC entiende que sirven de refuerzo para el tiempo que resta por alcanzar respecto al período de los 183 días: un añadido que podría ser excesivamente objetivo traducéndose en una expansión artificial del impuesto para vincular a más residentes al territorio español³¹.

Nuestras críticas también se extienden sobre las circunstancias establecidas en el artículo 9.1.b) de la LIRPF. Es decir, sobre el criterio del núcleo de intereses económicos y sobre el criterio familiar. En primer lugar, ambos criterios deberían aplicarse de forma conjunta tal y como contiene el artículo 4.2.a) del Modelo de Convenio de la OCDE. Con ello, se abandonaría la presunción *iuris*

28 Sobre este precepto, véase el estudio de De Broe, L. (2015), «Article 15. Income from Employment» en *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, 4 ed, vol. 1, Kluwer Law International, Países Bajos.

29 STS 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017, núm. Recurso 812/2017. F.J. 5. ES:TS:2017:4306

30 Baena Aguilar, A. (1994), *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, p. 104.

31 Véase Macarro Osuna, J. M. (2018), «Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español», *Documento de Trabajo*, número 8, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 39-67.

tantum que recae sobre el vínculo familiar. Lo adecuado, al fin y al cabo, es que la normativa española dispusiera el concepto de intereses vitales en la línea de los CDI y que se sustituya la fragmentación existente entre el concepto de núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos con respecto de la presunción familiar³².

En la misma línea, CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ se posicionan a favor de modificar los criterios y tomar como punto central el criterio de los intereses vitales al ser una circunstancia lo suficientemente amplia como para incluir una serie de reglas complementarias que admitan prueba en contrario situando el criterio familiar en un sentido próximo al expuesto en el MC OCDE³³. Un claro ejemplo de la efectividad que podría alcanzarse con ello se estableció en el asunto *Ryborg* donde TJCE (actual TJUE) estableció que los vínculos profesionales y personales, junto con su duración, deben evaluarse de manera acumulativa³⁴. En consecuencia, creemos adecuado que los vínculos familiares también son un indicio relevante a la hora de evaluar la posible residencia fiscal de un trabajador que realiza teletrabajo, ya que este tipo de trabajo puede provocar una dispersión geográfica de los vínculos laborales y personales³⁵.

En último lugar, es preciso añadir otra crítica respecto al criterio de intereses económicos o patrimoniales. Se trata de un criterio objetivo, pero a nuestro juicio debería considerar, de forma limitada, las intenciones del sujeto. Pensemos, por ejemplo, que el valor de las acciones o participaciones que un sujeto ostenta en sociedades radicadas en España supera el valor de los intereses radicados en otros territorios, ¿sería suficiente para vincular al sujeto a España si nunca ha estado físicamente en este país? La respuesta es compleja, ya que exigir una cierta subjetividad podría hacer que este segundo criterio establecido en el artículo 9.1.b) de la LIRPF sea inaplicable.

32 Martín-Abril y Calvo, D. (2022), «Cuestiones de fiscalidad internacional y tributación de no residentes», en *Libro blanco para la reforma fiscal en España: una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente*, Instituto de Estudios Económicos, p. 644. En el Libro Blanco de 2022 se propone que el criterio de los intereses económicos se integre con el familiar para que haya una mayor coherencia en los CDI y, en especial, un mayor avance en lo que respecta al teletrabajo. Véase en AA.VV. (2022), *Op. cit.*, pp. 592-593.

33 Cubero Truyo, A. y Toribio Bernárdez, L. (2019), «Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12, (Versión electrónica [BIB 2019/9529]).

34 STJCE de fecha 23 de abril de 1991, asunto *Ryborg*, C-297/89, párrafo 19 de la sentencia. En dicho caso, el señor Ryborg, ciudadano danés, en el año 1973 emigra a Alemania donde había encontrado un trabajo y un alojamiento. Sin embargo, a lo largo de los años pernoctaba de forma regular en Dinamarca, en casa de una amiga. Con la finalidad de identificar la «residencia normal» a los efectos de la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte, el TJCE acude al artículo 7 de la Directiva mencionada que establece las reglas para determinar la residencia y así, decidir si el señor Ryborg reside en el Estado donde trabaja y tiene el alojamiento o bien, en el Estado donde pernocta de forma regular.

35 García Carretero, B. (2006), *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 176.

2.4. Los traslados de residencia: las intenciones de los contribuyentes

Tras exponer algunas cuestiones generales y controvertidas del concepto de residencia fiscal es preciso ocuparnos de aquellas situaciones en las que los contribuyentes desean desplazarse a otros territorios.

Concebir que residiremos siempre en un mismo territorio, antes, podía tener más sentido, pues las barreras de movilidad eran mucho mayores y el mercado no precisaba trabajadores más allá de lo que ya tenían en el lugar donde el centro de trabajo radicaba. Tampoco existían las tecnologías como ahora las conocemos, de modo que los trabajadores no se planteaban prestar su servicio en otro lugar y, menos aún, con el fin de beneficiarse del clima (como ocurrió con el teletrabajo), de la cercanía con la familia o, también, del tipo de sistema impositivo.

En el plano impositivo existe el término «economía de opción». Este término implica, como bien apuntó MENÉNDEZ MORENO, la oportunidad de «conceder a los obligados tributarios la posibilidad de elegir alternativamente entre dos normas o regulaciones distintas»³⁶. El profesor indica, en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (la sentencia de 140/2021, de 3 de noviembre), que la opción se compone de dos elementos: el objetivo y el volitivo. Por el primero se ofrece al sujeto la posibilidad de aplicar dos normas alternativas. Por el segundo se expresa la voluntad libre de beneficiarse o no.

La opción puede trasladarse a la elección del sistema impositivo. En principio, aunque no aparezca expresamente, el artículo 8.2 de la LIRPF contempla la posibilidad de que un contribuyente cambie de residencia. Aunque las motivaciones del cambio sean fiscales, a primera vista, no tendría por qué ser sancionable. Un supuesto similar ocurre a nivel autonómico, en el marco del artículo 72 de la LIRPF. En ambos casos intervienen las presunciones, una herramienta que debe utilizarse con coherencia en aras a evitar ciertas arbitrariedades, es más, actuar de este modo podría atentar contra el artículo 19 de la Constitución Española³⁷.

Las presunciones son fácilmente reconocibles en los preceptos de la LIRPF anteriormente indicados. En el caso del artículo 8.2 de la LIRPF se establece la llamada «cuarentena fiscal» sobre aquellas personas que trasladen su residencia a un territorio considerado como una jurisdicción no cooperativa. En consecuencia, continuarán siendo considerados como residentes fiscales en España en el período impositivo en que se realice el traslado y en los siguientes cuatro períodos impositivos. Así, es como el legislador aplica una presunción *iure et de iure* de que el contribuyente actúa de forma fraudulenta³⁸. La opción en estos casos acaecerá cuando el

36 Menéndez Moreno, A. (2022), «Derechos y opciones en materia tributaria (II). En la dogmática jurídica», *Quincena Fiscal*, número 11 (BIB 2022/1970).

37 La opción de que un sujeto fije su residencia donde libremente desee en el territorio nacional. Incluso también podría quebrar lo dispuesto en los artículos 21 y 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

38 Cámara Barroso, M. C. (2018), «Luces y sombras de la residencia fiscal extendida», *Documentos de Trabajo*, número 7, Instituto de Estudios Fiscales, p. 70.

cambio de residencia sea real y no realizado por medio de vías artificiosas³⁹. De este modo, estamos completamente de acuerdo con MEDINA CEPERO quien denuncia que el legislador no distingue entre fraude fiscal y economía de opción⁴⁰. Debiendo ser el primero probado y no presumido.

Lo mismo sucede en el ámbito de cambios de residencia entre Comunidades Autónomas (en lo sucesivo, CCAA), pues en el artículo 72.3 de la LIRPF en el que se presume que no ha existido un cambio de residencia si concurre alguna de las circunstancias previstas en el apartado. De nuevo, y sin entrar en la mala configuración del precepto⁴¹, se trata de una presunción que culpa desde un inicio a los contribuyentes desplazados debiendo ser consciente el legislador que en un territorio donde parte de las competencias en materia fiscal están cedidas a las CCAA es bien posible que exista una tributación inferior sin que fraudulentamente se lo haya aplicado el contribuyente. Lo que ocurre es que este sujeto ha optado por hacerlo así en base a sus motivos personales.

Ahora bien, a pesar de que exista la opción de cambiar la residencia fiscal, los motivos pueden no resultar del todo éticos lo cual no implica que sean motivos prohibidos. Un ejemplo puede ser el caso de un extranjero que decide trasladarse a España para teletrabajar desde dicho territorio tal y como permite el artículo 93 de la LIRPF. De una forma u otra, los márgenes sobre los que actúa la competencia fiscal de los Estados se hallan siempre al límite entre una institución válida (como la economía de opción) y otras que no lo son o, no deberían serlo (la competencia fiscal desleal) pues atentan de pleno contra la financiación de los Estados.

3. Los regímenes de atracción de personas físicas en el IRPF ante la globalización

En este tercer punto del artículo nos adentraremos en el concepto de competencia fiscal para, posteriormente, identificar las medidas que se están tomando desde las diferentes instituciones de la UE como de la OCDE para identificar las notas perniciosas de determinados regímenes fiscales. Todo ello, con la intención de exponer las novedades del régimen de impatriados español previsto en el artículo 93 de la LIRPF tras la inclusión de la modalidad del teletrabajo internacional en su ámbito de aplicación para zanjar, el punto, con una serie de críticas a este régimen.

3.1. La competencia fiscal desleal

La competencia fiscal entre territorios no está prohibida. Ahora bien, deberían respetarse ciertos principios a la hora de legislar a nivel nacional si el obje-

39 De La Peña Amorós, M. M. (2021), «A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los youtubers», *Quincena Fiscal*, núm. 18 (BIB 2021/4925).

40 Medina Cepero, J. R. (2002), «La residencia fiscal de las personas físicas», *Boletín Aranzadi Fiscal*, número 9, parte Boletín (Versión electrónica [BIB 2002/1268]).

41 Es posible salvar el cambio de residencia permaneciendo un mínimo de tres años. Así lo afirma la CV 2494-13, de 25 de julio de 2013 de la DGT.

tivo es atraer o incentivar traslados de residencia fiscal por medio de una tributación más laxa. Claramente, no es posible negarse a ello si contemplamos las libertades comunitarias y la esencia del mercado único; aunque ello no está reñido con poner el foco ante conductas desleales. Este tipo de actitudes pueden no conllevar el elemento de artificiosidad, pero sí supone un problema a nivel financiero⁴².

El problema más destacable, como bien indicamos al inicio del artículo, no son los sujetos; sino los propios Estados que incentivan determinadas prácticas por medio de regímenes tributarios preferenciales para así acoger a inversores, trabajadores altamente cualificados o grandes patrimonios. Tal y como indica MARTÍN LÓPEZ la competencia fiscal perniciosa provoca cinco consecuencias: la primera, el desequilibrio en el reparto de la carga tributaria; la segunda, la vulneración de los principios de justicia tributaria; la tercera; la ausencia de neutralidad fiscal en la toma de decisiones; la cuarta, el desplazamiento de la asignación de los recursos económicos en lugares donde no hay apenas tributación (perjudicando a los Estados de la fuente) y, la quinta, la erosión de los sistemas financieros nacionales⁴³.

El Observatorio Fiscal de la UE en el *Global Tax Evasion - Report 2024* indicó que el coste fiscal del total de los regímenes perniciosos es de 7.500 millones de euros y, a modo de comparación, el presupuesto del programa Erasmus de la UE es de 3.300 millones de euros al año. El beneficio fiscal medio por beneficiario es de 34.300 euros al año cuando el salario mínimo de un empleado francés a tiempo completo asciende a 16.214 euros netos anuales⁴⁴. Estos datos reflejan la importancia de la temática objetivo de análisis y así, se irá abordando en los siguientes epígrafes.

3.2. El crecimiento de regímenes preferenciales en la UE (e internacional)

Con el objeto de identificar cuándo nos encontramos ante regímenes fiscales preferenciales resulta imprescindible la lectura del *Global Tax Evasion - Report 2024* elaborado por el Observatorio fiscal de la UE junto con otros dos documentos: uno, es el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas redactado por el Consejo de la UE y, otro, el *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* elaborado por la OCDE.

3.2.1. Estado de la cuestión: el Global Tax Evasion - Report 2024

Como hemos tenido ocasión de mencionar, el Observatorio Fiscal de la UE redactó el *Global Tax Evasion - Report 2024* cuyo fin ha sido evaluar la actual dinámica de la evasión y la competencia fiscales. El informe concluyó seis pun-

42 Martín López, J. (2020), «Planificación fiscal internacional y medidas antielusión», S. Moreno González, y F. J. Nocete Corrae (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, p. 347.

43 Martín López, J. (2020), *Op. cit.*, p. 367.

44 AA. VV. (2023): *Global Tax Evasion - Report 2024*, p. 58.

tos: el primero, subraya la importancia y efectividad que ostenta el intercambio automático de información; el segundo, denuncia que se mantiene un porcentaje de beneficios trasladados a jurisdicciones no cooperativas; el tercero, destaca que la intención de implantar un impuesto mínimo del 15 por ciento se ha debilitado a causa de un conjunto de vacíos legales; el cuarto, destaca que han aumentado de forma exponencial las medidas que pueden afectar a la competencia fiscal; el quinto, identifica la creciente desigualdad existente debido a que los multimillonarios se benefician de tipos efectivos en sus impuestos personales que se sitúan entre el 0 y el 0,5 por ciento y, el sexto punto, reclama la necesidad de implantar un impuesto mínimo a personas con alto poder adquisitivo del 2 por ciento.

En nuestro caso, nos centraremos especialmente en describir el estado actual de aquellas medidas que pueden tener un impacto negativo en la competencia fiscal internacional; especialmente, en la europea. Desde 1995, los regímenes preferenciales han pasado de 5 a 28. Las características comunes de todos ellos es la existencia de numerosas exenciones y reducciones aplicables a los nuevos residentes. El Observatorio clasifica en tres los regímenes preferenciales: los primeros son aquellos que ofrecen una tributación más laxa sobre los ingresos mundiales o extranjeros en comparación con la tributación que recae sobre los no beneficiados (destacan España, Grecia, Francia, Luxemburgo, Italia, etc.); los segundos se aplican sobre ingresos obtenidos en el Estado que atrae por el hecho de realizar una actividad económica específica y a cambio, se aplican ciertas reducciones fiscales (Chipre, Finlandia, Irlanda, etc.); por último, los terceros son aquellos destinados a personas jubiladas siendo destacable el régimen portugués⁴⁵. En cifras, al menos 260.000 personas se benefician de los regímenes lo que supone un crecimiento, según el Observatorio, de 30.000 beneficiados con respecto a 2021. En España el número de impatriados asciende a 11.078 con un coste en nuestras arcas públicas de 105,78 millones de euros⁴⁶.

El coste fiscal de mantener este tipo de medidas es de 7.500 millones de euros al año. Los regímenes del Reino Unido, Holanda y Portugal son los que asumen mayores pérdidas, pues son más los sujetos que se acogen a ellos. Además, se establece una puntuación del 1 al 10 para medir el perjuicio que pueden provocar. Los criterios para estimarlo son cuatro: la duración del régimen, las condiciones de ingreso, los requisitos de actividad profesional y el tamaño del beneficio fiscal. El régimen de impatriados recibe una calificación de 5.

La duración media de los regímenes se sitúa en torno a los 7,5 años (el de España dura hasta seis periodos impositivos). En cuanto a la condición del ingreso, que se centra en la pérdida de progresividad en impuestos sobre la renta, hay que reseñar que suelen beneficiar a las rentas más altas teniendo en cuenta, en el caso de los impatriados españoles, que con una base liquidable de más de 600.000 se aplica un tipo proporcional (no progresivo) del 47 por ciento.

45 El primer ministro de Portugal, Antonio Costa, anunció el 2 de octubre de 2023 el fin de este régimen. Véase en https://cincodias.elpais.com/economia/2023-10-05/los-ricos-espanoles-buscan-el-amparo-de-la-ley-beckham-tras-10-anos-tributando-enportugal.html?noti=cincodias_mod_port?event_log=oklogin (último acceso en fecha 23 de noviembre de 2023).

46 En base a los datos establecidos en la Memoria de Beneficios Fiscales de los Presupuestos Generales del Estado del año 2023.

Estas medidas lejos de descender han aumentado. Más aun, como bien destaca el Observatorio, con la creciente movilidad y la aparición de nuevos trabajadores móviles. En este punto es destacable que los teletrabajadores son los que más se pueden beneficiar de este panorama global teniendo en cuenta que al menos un 30,6 por ciento de los trabajos podrían ser prestados de forma remota según los datos del Banco de España⁴⁷. De este modo, queda suficientemente acreditada la necesidad de implantar un control sobre la competencia fiscal de los estados.

Las oportunidades que ofrece la actual organización del trabajo permiten a los Estados incrementar los incentivos para que sus territorios resulten más atractivos; especialmente, por medio de eximir de tributación a las rentas obtenidas fuera de la fuente, es decir, son regímenes que, a nuestro juicio, incrementan la territorialidad pura y, además, como luego veremos, siguen formando parte de la red convencional. Lo cual resulta verdaderamente criticable. Seguidamente, expondremos cuáles son los criterios que siguen los proyectos de la UE y la OCDE para identificar regímenes preferenciales.

3.2.2. El Código de conducta y los informes de la OCDE

La UE y la OCDE iniciaron al mismo tiempo su andadura en la lucha contra la competencia fiscal desleal. La Comisión Europea aprobó el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial⁴⁸ a finales de 1997 mientras que, la OCDE, en 1998, elaboró el primer informe sobre competencia fiscal perjudicial. Ambos se refieren a la imposición directa, en concreto, a la actividad empresarial.

El Código de Conducta presta especial atención al lugar donde radicarán las empresas y si las mismas, a través de medidas nacionales, se benefician de niveles impositivos considerablemente inferiores. Acto seguido enumera una serie de criterios sobre los que se basa el examen del carácter pernicioso: si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes; si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional; si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas o, si las medidas carecen de transparencia, etc.

Tal es la importancia y el interés por controlar los distintos regímenes preferenciales para frenar la competencia fiscal desleal que la Comisión Europea propuso ampliar el ámbito de aplicación del Código de Conducta poniendo especial énfasis en las normas aplicables a la residencia fiscal en relación con la atracción de personas adineradas que, según la Comisión Europea, «son una

47 Anghel, B., Cozzolino, M. y Lacuesta Gabarain, A. (2020), *Op. cit.*, p. 15.

48 Aprobado por la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

puerta trasera para atraer de forma desleal a empresas e inversiones de otros países»⁴⁹.

Por lo que respecta a la OCDE, desde la publicación de su primer informe sobre competencia fiscal perjudicial en 1998 se ha centrado en tres materias: la primera, la identificación de posibles elementos característicos de algunos regímenes tributarios que puedan incentivar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios; la segunda, las medidas de intercambio de información existentes en los Estados y, la tercera, los requisitos de actividades sustanciales. Nos centraremos, en el material atinente a los regímenes fiscales preferenciales.

En el último informe de progreso, que data de 2018, la OCDE enumera los criterios para evaluar si un régimen es dañino o no. Entre ellas destaca que contenga tipos impositivos o bases imponibles negociables; que las rentas de fuente extranjera estén exentas en el país de residencia; que no exija una actividad sustancial o que el régimen imponga tasas impositivas bajas (o nulas) sobre ingresos provenientes de actividades financieras y de otros servicios geográficamente móviles⁵⁰. Con el cumplimiento, por ejemplo, del factor de tasa impositiva baja junto con la concurrencia de otros criterios perjudiciales, para la OCDE un régimen resulta potencialmente perjudicial. Tras concluir lo anterior, el paso siguiente es averiguar si tiene efectos económicos dañinos y, para evaluarlos, habría que acudir al número de contribuyentes que se adhieren al régimen y la magnitud de las bases que se acaban beneficiando de tipos más laxos.

Visto lo anterior, es procedente evaluar si el régimen de impatriados es o no perjudicial para la competencia fiscal actual. Adelantamos que, al menos, desde un punto de vista constitucional, sí que lo sería.

3.3. El régimen de impatriados

3.3.1. Finalidad y tributación

En el año 2004 apareció en nuestro ordenamiento el, por entonces llamado, régimen fiscal especial para trabajadores desplazados, también conocido como régimen de impatriados. La finalidad originaria era potenciar la figura del impatriado, pues estaba adquiriendo una importante repercusión a nivel internacional. El impatriado es un trabajador o profesional que se desplaza a territorio español en el marco de un contrato de trabajo y, a cambio, se le aplica una tributación inferior si se compara con cualquier otro residente fiscal. Además, por medio de la aplicación de este, se considera que los beneficiarios son contribuyentes por el IRPF; aunque, tributen conforme a las reglas del Impuesto sobre

49 Para más información véase Comisión Europea (2020e), «Sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras». Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo [COM (2020) 313 final], Bruselas, 15 de julio (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020_DC0313&from=ES).

50 OECD (2019), Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en.>, p. 13.

la Renta de No Residentes (en lo sucesivo, IRNR) durante el periodo impositivo en que se produce el cambio de residencia junto con los cinco periodos impositivos siguientes.

El tipo de trabajador que se adhiere al mismo tiene la cualidad de altamente cualificado de modo que, como indica SANZ CLAVIJO, se requiere una habilidad profesional⁵¹. El régimen se contempla en el artículo 93 de la Ley del IRPF (desarrollado en los artículos 113 a 120 del Reglamento del IRPF). Sin embargo, a través de la Ley 28/2022, como ya señalamos, se modificó el régimen, pues se incluyeron, entre otras cosas, el teletrabajo internacional⁵². La importancia de esta modalidad de trabajo se revela de la exposición de motivos de la Ley 28/2022 dado que subraya que a través de esta existe una alternativa a acudir al centro de trabajo de forma presencial. Además, la persona que se adhiere a dicha modalidad tiene la oportunidad de trabajar de forma remota lo cual permite con mayor facilidad realizar cambios de residencia.

Es bien conocido que este régimen es de carácter opcional y, a través de este, se permite al trabajador desplazado obtener la residencia fiscal española. A ello, se le añaden toda una serie de especialidades fiscales más propias de la tributación de un no residente durante casi seis periodos impositivos. De este modo, para obtener la cuota íntegra será de aplicación dos tipos proporcionales dependiendo de si la base liquidable supera o no los 600.000 euros. En caso de superar la cifra, se aplicará un 47 por ciento; en caso contrario, un 24 por ciento. Hay que tener en cuenta que estos tipos únicamente se aplican con respecto a las rentas obtenidas en territorio español lo cual manifiesta una clara territorialidad a pesar de que, se califique a los beneficiarios como residentes fiscales en territorio español lo cual ostenta una sujeción plena y no, limitada.

Los sujetos que forman parte del ámbito de aplicación deben cumplir una serie de requisitos. En concreto el artículo 93 de la LIRPF enumera tres condiciones: la primera, es que el contribuyente no haya sido residente en España durante los cinco periodos impositivos anteriores al año en el que se produce el cambio de residencia. En este punto, hay que añadir que la Ley 28/2022 redujo el plazo, pues anteriormente se exigían diez periodos impositivos. La segunda, exige que se produzca un desplazamiento a territorio español: tendrá que venir motivado por una de las cuatro circunstancias que el precepto cataloga. Entre ellas, se encuentra el teletrabajo.

Conviene detenernos en esta circunstancia para que el desplazamiento resulte efectivo, pues el resto no se refieren al teletrabajo. El trabajador se tendrá que desplazar a territorio español para desarrollar su actividad laboral prestada a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. El precepto dispone que el teletrabajo se adecua a lo exigido por la circunstancia en cuestión. A diferencia del desplazamiento ordinario, es decir, sin que intervenga la modalidad del teletrabajo, no será exigible una orden de desplazamiento por parte del empleador que, por cierto, no radicará en España. No obstante, es preciso que el teletrabajador disponga de un visado de teletrabajo de carácter internacional en línea a lo esta-

51 Sanz Clavijo, A. (2013), «El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España», *Documentos de Trabajo*, número 12, p. 52.

52 Así lo dispone la disposición final tercera, punto quinto.

blecido en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización (en adelante, Ley 14/2013)⁵³.

La indicada Ley 14/2013 dedica el Capítulo V BIS a los teletrabajadores de carácter internacional. En el artículo 74 bis se establece que por teletrabajo internacional se entenderá al nacional de un tercer Estado autorizado a permanecer en España para ejercer una actividad laboral o profesional a distancia para empresas radicadas fuera del territorio español. Claramente, como ya hemos podido indicar, la prestación de estos servicios será a través del uso de las tecnologías, pues como indica el artículo 74 ter, letra b) de la Ley 14/2023 el teletrabajador tendrá que acreditar que la relación laboral se puede realizar en remoto. Además, el apartado segundo del precepto exige que los teletrabajadores internacionales podrán exigir el correspondiente visado siempre y cuando acrediten estar graduados en universidades de reconocido prestigio, formación profesional y escuelas de negocio de reconocido prestigio.

El desplazamiento descrito nos lleva a identificar otra cuestión de interés. Nos referimos a que este cambio de residencia exige una permanencia en el sentido contenido en el artículo 9.1.a) de la LIRPF de modo que, por coherencia, no será posible aplicar este régimen a través del resto de criterios contenido en el artículo 9.1, es decir, por disponer de intereses patrimoniales o económicos, o de vínculos familiares en territorio español. Para refutar esta afirmación basta leer lo establecido en el artículo 115 del Reglamento del IRPF que señala: *«a estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en su territorio sea superior a 183 días»*⁵⁴. Este extremo generará, a nuestro modo de ver, algunas críticas en relación con la tributación por la renta mundial de los residentes en territorio español.

3.3.2. Críticas en torno a la tributación

Una vez expuestas las características generales del régimen de impatriados y las novedades introducidas por la Ley 28/2022 es momento de enumerar una serie de debilidades o, más bien, críticas respecto a este régimen especial.

Empezaremos haciendo alusión a que en el apartado primero del precepto se indica que *«las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (...), manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas*

53 Respecto al visado, la exposición de motivos de la Ley 28/2022 indica, se añade una nueva categoría de visado con una validez máxima de un año para los teletrabajadores. Sin embargo, existe la posibilidad de continuar en nuestro país a través de la solicitud de una autorización por un período máximo de tres años que será renovable por un plazo de otros dos.

54 Véase la Consulta Vinculante (CV) 3235-13, de fecha 4 de noviembre de 2013, de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) sobre una consultante quería optar por el régimen de impatriados y expuso a la DGT que había vivido en Suiza desde 2005 y, por motivos laborales, regresa a España en agosto de 2014. La DGT afirma que *«se considerará que la consultante adquiere su residencia fiscal en España en el período impositivo 2015 si, una vez producido el desplazamiento, su permanencia en territorio español a lo largo de dicho año es superior a 183 días»*.

Físicas (...)». De dicha lectura se derivan dos notas: la primera, un sujeto adquiere la residencia fiscal española y, en consecuencia, es contribuyente de IRPF, pero y, aquí la segunda nota, tributará en base a las reglas del IRNR. En consecuencia, quedan obligados únicamente por las rentas obtenidas en territorio español.

Entre ambas notas, a nuestro modo de ver, no existe la coherencia suficiente. Esto es así si lo vinculamos al contenido del artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE el cual requiere una sujeción plena y, no limitada. Esto ha generado un debate doctrinal del que aún no existen conclusiones firmes. También los tribunales se han manifestado al respecto. Así, en el caso *Aradi Bachao Andolan* suscitado en la India el Tribunal de tal país argumentó que la intención del artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE es únicamente vincular a un sujeto a una situación legal; esto es, por la realización de un hecho imponible. Esa sujeción, según el tribunal indio, no debe confundirse con una obligación de pago, pues de haberlo requerido así el Modelo de Convenio se habría establecido⁵⁵.

En esta línea, BURG indica que estar sujeto de forma limitada no justifica la exclusión de un sujeto a las reglas de un CDI. Su posición viene respaldada con un caso resuelto por la Corte Suprema Administrativa en la que un ciudadano francés se trasladó a Shanghái con su esposa e hijos y se le gravó en China, únicamente, por los rendimientos del trabajo obtenidos en este último territorio. Sobre ello, Francia señaló que no era aplicable en dicho caso el tratado por dicha territorialidad y ello impedía ser considerado por el 4.1 como sujeto residente del tratado y de ahí que se negara la aplicación de unos beneficios exigidos por el contribuyente. Sin embargo, la Corte señaló que el alcance de las obligaciones de una persona en un país no tiene incidencia en la residencia (4.1) —en dicho tratado, al menos—. Por lo que, los jueces inferiores no podían condicionar la residencia a la prueba de tributación mundial en China⁵⁶.

La mayoría de los países optan por considerar también la «sujeción» y no el «pago»: por ejemplo, Bélgica, en el que BELLENS señala que resulta razonable que no se requiera una «tributación efectiva», pues en el caso de un sujeto que no ha superado las cantidades objeto de exención y que no tributa de forma efectiva, no podría tener derecho a los beneficios del tratado⁵⁷. En vista a lo anterior, la solución debería también mencionarse en los Comentarios al Modelo de Convenio, pues este tipo de críticas parten de la indeterminación de la OCDE lo cual sirve de excusa a los Estados para configurar regímenes como el de impatriados inmersos en multitud de dudas jurídicas.

Además, no existe una seguridad jurídica de que los beneficiados del régimen del artículo 93 LIRPF permanezcan en España durante el tiempo en que prestan el propio trabajo en remoto. Este peligro lo pone claramente de manifiesto ESCRIBANO LÓPEZ el cual se pregunta «¿qué sucede si el impatriado se des-

55 Caso *Aradi Bachao Andolan* mencionado en Sanghavi, D. (2014), «Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents» *Intertax*, vol. 42, issue. 10, p. 607.

56 Burg, P. (2021), «France: Limited Tax Liability and Residence», en G. KOFLER, et. Al. (eds.), *Tax Treaty Case Law around the Globe 2021*, Linde, p. 31. En dicho estudio se menciona la resolución emitida por la Corte Suprema Administrativa (Conseil d'Etat), en fecha 9 de junio de 2020, número 434972.

57 Bellens, A. (2010) «Belgium» en G. MAISTO, (ed.), *Residence of Individuals under Tax treaties and EC Law*, Books IBFD (acceso electrónico).

plaza y adquiere la residencia fiscal en España, pero no realiza su trabajo íntegramente en nuestro territorio, sino que teletrabaja (ej. la mitad del año) desde otro u otros territorios? El régimen seguiría siendo de aplicación, dado que el art. 93 LIRPF no exige explícitamente que el trabajo deba desarrollarse íntegramente en nuestro territorio. El legislador español, lejos de mostrar preocupación por este escenario, busca confirmar dicha posibilidad con la futura entrada en vigor de la nueva ley de «start-ups», que modificaría el art. 93 de la LIRPF para acoger de forma expresa a los trabajadores que prestan sus servicios a distancia «mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación» y cuenten con un visado para el teletrabajo de carácter internacional»⁵⁸.

Una segunda crítica la encontramos en el terreno subjetivo del régimen. Con la Ley 28/2022 claramente se amplía su ámbito de aplicación y, con ello, el coste fiscal de España para financiarlo. En la actualidad, los trabajadores considerados como altamente cualificados no encuentran limitaciones para adherirse al régimen, salvo la exclusión de los futbolistas. Además, el teletrabajo ha añadido ciertas ambigüedades por lo de siempre: la falta de concreción del legislador. Por ejemplo, cuando en el artículo 93.1.b). 1º de la LIRPF se limita a indicar que la actividad laboral deberá prestarse a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. Además, exige que los teletrabajadores cuenten con un visado para teletrabajo internacional. Es en este punto cuando el precepto indicado se remite a lo dispuesto en la Ley 14/2013.

En la Ley 14/2013 se aborda esta tipología de trabajadores y entre sus múltiples requisitos se indica en el artículo 74.2 bis que *«podrán solicitar el visado o la autorización de teletrabajo los profesionales cualificados que acrediten ser graduados o postgraduados de universidades de reconocido prestigio, formación profesional y escuelas de negocios de reconocido prestigio o bien con una experiencia profesional mínima de tres años»*. Nos preguntamos en base a lo transcrito lo siguiente: ¿qué es prestigio? En una sociedad tan preparada como la actual no es posible discernir, por ejemplo, si una universidad es más prestigiosa que otra con la salvedad de las que tradicionalmente aparecen en los rankings, pues son múltiples los criterios que se tienen en cuenta. Lo anterior se traduce en una lista abierta de supuestos que, por el mero hecho de teletrabajar y, cumplir con los requisitos establecidos en la Ley 14/2013, ya pueden beneficiarse del régimen de impatriados.

A pesar de los riesgos que manifestó el Observatorio Fiscal de la UE, el Código de Conducta y los proyectos de la OCDE en materia de competencia fiscal desleal, el legislador español ha optado por fortalecer el régimen de impatriados. El contexto en que se producen las modificaciones choca con el paso atrás realizado por Portugal en relación con el régimen especial de residentes «no habituales» en vigor desde 2009. Con carácter previo a enumerar aquellos puntos del régimen de impatriados que, en nuestra opinión, permite considerarlo fortalecido, haremos una breve alusión al régimen portugués para describir los

58 Escribano López, E. (2022), «La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos», en I. MERINO JARA (Dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Wolters Kluwer España, pp. 573-608.

motivos que han llevado al Gobierno de Costa a eliminarlo de su ordenamiento financiero.

En base al artículo 126 de la Ley 64-A/2008, de 31 de diciembre de 2008, y el Decreto-ley núm. 249/2009 de 23 de septiembre (en la parte III, artículos 23 a 25), estableció el régimen especial de residentes «no habituales» por la que se dejan exentas las rentas de fuente extranjeras (con matices)⁵⁹.

Tal régimen se empezó a aplicar a todos aquellos que adquiriesen su residencia portuguesa a partir del 1 de enero de 2009. Es importante tener en cuenta el contexto en el que surgió. En dichos años la crisis económica azotó gravemente a países como Portugal y España y, para tratar de solventar ciertas cuestiones derivadas de tan delicada situación surgió el régimen de «no habituales». Como bien invoca PABLOS MATEOS⁶⁰ este régimen no va dirigido al conjunto de no residentes, sino únicamente a aquellos que trabajan en sectores concretos o personas jubiladas altamente cualificadas en general. De ahí que se considere que aportan un valor añadido al país. A modo de ejemplo las profesiones que encajarían dentro de tal tipología de personas serían los arquitectos, actores de cine, profesores universitarios o inversores.

Existen una serie de condicionantes para la aplicación de tal régimen. En primer lugar, no haber ostentado la condición de residente fiscal en los cinco periodos impositivos anteriores. La adquisición de la residencia fiscal portuguesa atiende a los requisitos indicados en el artículo 16.1 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* el cual señala que deben permanecer más de 183 días durante los últimos doce meses y, si se permanecen menos de dicho plazo, se debe disponer de una vivienda con la vocación de mantenerla y ocuparla en concepto de residencia habitual.

Tras cumplir con lo establecido en el artículo anterior, el segundo condicionante del régimen es su inscripción como residente no habitual. El tercer condicionante es subjetivo, pues el régimen exige que el beneficiado aporte un «alto valor añadido» y, entre los supuestos más destacables están los pensionistas (categoría de renta H, según el Código portugués indicado e incluida en 2013 como susceptible ser acogerse al régimen que analizamos).

Una vez se concede la solicitud a dicha inscripción, los beneficiarios podrán disfrutar de las ventajas durante diez años consecutivos. Tras ello, se aplicará un tipo del 20 por ciento sobre los rendimientos del trabajo y sobre los rendimientos de actividades empresariales y profesionales. Así, como apunta GIL GARCÍA con el cumplimiento de estos requisitos, inferiores a los exigidos en el artículo 93 de la LIRPF, muchos teletrabajadores podrían instalarse en Portugal para acceder a un régimen durante los diez años indicados planteando la autora la posibilidad de que un teletrabajador español que opera para una empresa no residente (en España) se traslade a Portugal para beneficiarse del régimen

59 Vid. Sanz Clavijo, A. (2013), «El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España», *Documentos de Trabajo*, número 12, p. 201.

60 Pablos Mateos, F. (2021), «Los beneficios fiscales en el marco del reto demográfico: el caso de Portugal», *Quincena Fiscal*, número 17 (Versión electrónica [BIB 2021/4862]).

luso⁶¹; aunque, si se diera el caso, no será tan fácil perder la residencia fiscal en España como bien se expuso en epígrafes anteriores.

Hemos señalado que uno de los grupos que ha obtenido mayores beneficios del régimen son los pensionistas. Inicialmente, el régimen consideraba exentas de tributación las pensiones no obtenidas en territorio portugués, lo que incentivó a ciudadanos suecos y finlandeses a desplazarse y tributar estas rentas en el Estado de residencia del beneficiario, que en este caso sería Portugal. Al tributar en Portugal, no se gravarían en el Estado de origen (por ejemplo, Finlandia), evitando así la doble imposición. Esto llevó efectivamente a una situación de doble no imposición en la práctica.

Ante esta situación Finlandia denunció el CDI que tenía suscrito con Portugal desde 1971. Portugal tuvo que reaccionar y, por vía de la Ley 2/2020, de 31 de marzo de 2020, de Presupuestos del año 2020 introdujo el tipo porcentual del 10 por ciento para pensiones extranjeras. Sin embargo, esta previsión está sujeta a un régimen transitorio con lo que, aquellos finlandeses que se hubieran acogido al régimen con anterioridad a la última ley indicada pueden disfrutar hasta un máximo de 10 años⁶².

Tras detallar el régimen portugués procede señalar qué ha ocurrido para que Portugal decida poner fin a esta tributación privilegiada. Como indicamos, el primer ministro portugués, Antonio Costa, anunció el 2 de octubre de 2023 el fin de los «no habituales». Un beneficio que duraba 10 años, por lo que los españoles acogidos al mismo tendrán que plantearse otras posibilidades, pues si mantienen su residencia en el país luso tendrán que tributar como cualquier otro residente. La pregunta será si estos españoles regresaran a España para acogerse al régimen de impatriados lo cual implicaría distorsiones en el concepto de residencia fiscal, pues serían contribuyentes regidos por una territorialidad a pesar de los argumentos mantenidos anteriormente sobre su sujeción a los CDI.

En palabras del primer ministro portugués en una entrevista mantenida en la CNN «mantener esta medida para el futuro es prolongar una medida de injusticia fiscal que no está justificada, además de ser una forma sesgada de seguir inflando el mercado inmobiliario»⁶³. Tal posición se acredita a través del Proyecto de ley de presupuesto estatal para el año 2024 en el cual se desea poner fin al régimen indicado. Lo que también se está debatiendo en Portugal es si se mantiene un incentivo fiscal, pero limitado a la investigación científica y la innovación.

Dicho lo cual, España se mantiene en su apuesta por mejorar su régimen de impatriados. Pensemos que el requisito de no haber sido residente en España

61 Gil García, E. (2022), «La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización», *Revista española de Derecho Financiero*, número 193, Editorial Civitas (Versión electrónica [BIB 2022/474]).

62 Véase lo dispuesto en el artículo 329.2 de la Ley portuguesa 2/2020, de 31 de marzo de 2020, que aprueba los Presupuestos del Estado para el año 2020.

63 Para más información véase en <https://cnnportugal.iol.pt/habitacao/vistos-gold/neste-momento-nao-faz-mais-sentido-costa-anuncia-fim-da-taxacao-especial-para-residentes-nao-habituais/20231002/651b2ac9d34e65afa2f5f4cf> (consultado en fecha 10 de octubre de 2023). A pesar de ello, se mantiene una especie de régimen transitorio para aquellos que ya estaban acogidos al régimen de modo que, el tiempo que reste de esos 10 años seguirán siendo incentivados.

pasa de 10 a 5 años. Se trata de una reducción que va en consonancia con el resto de los regímenes preferenciales de la UE, pero este hecho no tiene por qué ser valorado de forma positiva. Tan solo hay que prestar atención a las acciones unilaterales de los estados en esa batalla calificada en inglés como «*race to the bottom*». El teletrabajo o los llamados nómadas digitales han aparecido rápidamente en las legislaciones nacionales lo cual no tiene por qué ser visto como un hecho acertado, sino que precisamente debería ser analizado desde el punto de vista de la competencia fiscal perjudicial. Los Estados en vista a las medidas que toman sus países vecinos, adoptan la misma postura incluso de forma más beneficiosa que el otro territorio.

Por último, y con el objeto de realizar algunas críticas desde el punto de vista constitucional es conveniente aludir a la clara asimetría respecto de los tipos progresivos aplicables al resto de los contribuyentes del IRPF tal y como se dispone en las escalas establecidas en los artículos 63 y 66 de la Ley del Impuesto. Esto es, si la base liquidable es superior a los 300.000 euros el tipo que correspondería a un contribuyente no beneficiado por el régimen de impatriados sería ya del 47 por ciento. En contraste, los beneficiados por este régimen disfrutan de un tipo del 47 por ciento, pero a partir de una base liquidable mayor a los 600.000 euros sin entrar a considerar que la horquilla de los primeros 300.000 se aplica, de nuevo, otro tipo proporcional, pero del 24 por ciento.

El tipo de gravamen es tan sólo una muestra de que el artículo 93 de la LIRPF podría ser contraria a los principios establecidos en el artículo 31 de la CE. En concreto, respecto al principio de igualdad tributaria. Tal precepto constitucional, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo, STC) 62/2023, de 24 de mayo, dispone el deber que todos tenemos de contribuir al sostenimiento del gasto público⁶⁴. Como vimos en puntos anteriores, la economía de opción es una facultad que el legislador ostenta a la hora de configurar las normas. Así lo destaca la STC 134/1996, de 22 de julio, al indicar esta competencia del legislador, pero enmarcada dentro de los límites constitucionales⁶⁵.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el principio de igualdad establecido en el artículo 14 de la CE, pero en el marco del artículo 31 del texto constitucional exige al legislador un trato idéntico a aquellos que se encuentren en situaciones jurídicas iguales. Pero, habrá que valorar si aquellos que se acogen al régimen del artículo 93 de la LIRPF se encuentran en la misma situación que cualquier contribuyente del IRPF sujeto a una tributación ordinaria.

Estimamos que la respuesta debería ser afirmativa. Para motivarla entendemos que deberíamos acudir, al artículo 93.1 de la LIRPF. En este primer apartado, como ya se señaló anteriormente, los beneficiados por este régimen son contribuyentes del IRPF. Sin embargo, son contribuyentes acogidos a unas reglas especiales dispuestas en la Ley del IRNR. Pero, a fin de cuentas, son residentes fiscales en España enmarcados en un periodo transitorio que representa la propia duración del régimen de impatriados. Como hemos indicado, una parte de la doctrina estima que el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE no

64 F. J. 4, ECLI:ES:TC:2023:62.

65 F. J. 8, ECLI:ES:TC:1996:134.

exige una obligación de pago. Únicamente dispone que las personas estén sujetas de forma plena.

Si se parte de la idea de que los impatriados tributan de forma plena; aunque la obligación de pago quede parcialmente eximida conforme a las reglas especiales establecidas para los no residentes ello quiere decir que la situación jurídica es idéntica. Otra cosa totalmente independiente es como bien afirma la STC 20/2022 de 9 de febrero⁶⁶, que el legislador introduzca una cierta desigualdad amparada por una justificación objetiva y razonable. Claramente, este tipo de configuraciones legales, en base a GRIZIOTTI, se construyen sobre la base de *«motivos de interés general sugeridos por determinados fines económicos y sociales, que justifican, en interés del país, que algunas clases de contribuyentes no paguen impuestos, o que los paguen en menor cuantía que otras, con el fin de promover una industria nueva (...)»*⁶⁷.

La exposición de motivos de la Ley 28/2022 identificó esa «industria nueva» a la que se refería el profesor italiano, afirmando que el teletrabajo *«ha dado lugar al surgimiento de un nuevo estilo de vida denominado nomadismo digital»* junto a ello destaca que *«en una economía cada vez más globalizada e interdependiente y con un peso creciente de las empresas de base tecnológica y del trabajo a distancia con medios digitales, cobra cada vez más importancia la atracción de talento e inversión mediante la creación de ecosistemas favorables al establecimiento de emprendedores o trabajadores a distancia, conocidos como «nómadas digitales»*. Este cambio pareció ser motivo suficiente para que el legislador reforzara el régimen de impatriados ampliando su ámbito subjetivo y exigiendo una menor restricción de tiempo por la que no debían ser residentes fiscales en territorio español (de 10 a 5 años). Pero, como bien indica NUÑEZ GRAÑÓN, *«la admisión de desigualdades amparadas por razones ajenas a la capacidad económica, en la actualidad, está generalmente aceptada por la doctrina que, desde antiguo, había señalado la existencia de desigualdades de trato motivadas por causas ajenas a la capacidad económica, centrando su atención en aquellos supuestos en los que se pretendían alcanzar objetivos extrafiscales»*⁶⁸.

De este modo, el artículo 93 de la LIRPF en atención a la exposición de motivos de la Ley 28/2022 justifica la desigualdad tributaria y en base ello, deberíamos interpretar que es una justificación objetiva y razonable. A pesar de que se haya indicado que la igualdad es indisociable a principios como el de progresividad, generalidad y capacidad económica. Aunque no debería obviarse como bien indica la STC 60/2015 de 18 marzo que *«para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, no sólo tienen que existir una justificación objetiva y razonable, sino que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida. De suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos»*⁶⁹.

66 F. J. 2, ECLI:ES:TC:2022:20.

67 Griziotti, B. (1958), *Principio de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Instituto Editorial Reus., p. 179.

68 Nuñez Grañón, Mercedes (1998): *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, p. 29.

69 F. J. 4, ECLI:ES:TC:2015:60.

En este punto, una parte de la doctrina ha considerado que se podría haber encauzado el régimen de otro modo para respetar, al menos, la proporcionalidad para no vulnerar el principio de igualdad y de capacidad económica. Los tipos proporcionales establecidos en el artículo 93 LIRPF es posible que produzcan una carga tributaria inferior a la que correspondería a este tipo de sujetos altamente cualificados de modo que, la capacidad económica estaría en entredicho⁷⁰. También existe la opinión de que es discutible que pueda defenderse el ámbito subjetivo, pues no va dirigido a un personal altamente cualificado que sea complejo encontrarse en España⁷¹.

Es por todo ello que, a nuestro juicio, el régimen de impatriados del artículo 93 de la LIRPF se ha fortalecido a costa de una presumible vulneración de los principios constitucionales del artículo 31 de la CE. Justificar que se cumple con la igualdad tributaria aludiendo a que las medidas son objetivas y razonables es una posición que pretende mantener esa línea encaminada a un ejercicio de la competencia fiscal por las vías más perniciosas para el conjunto de los Estados.

4. Reflexiones finales

Los Estados, en el marco de su soberanía fiscal, gozan de las competencias necesarias para configurar un sistema impositivo propio. Si bien, el ejercicio del poder impositivo se ha limitado con la llegada de la globalización. Los legisladores nacionales son conscientes que forman parte de una comunidad internacional y ello, conlleva respetar ciertas reglas. En el ámbito de la UE el respeto por las libertades comunitarias es esencial y, en el plano internacional, contamos con los CDI que sirven de guía para el reparto de la potestad tributaria, así como, para identificar la residencia de los sujetos.

A pesar de la existencia de tratados comunitarios e internacionales los Estados cuentan con la baza de que no existe armonización en materia de fiscalidad directa. La crisis sanitaria de la COVID-19 incentivó el uso del teletrabajo y, con el paso del tiempo, se identificó un incremento de la internacionalización del trabajo. Este panorama apremió a los Estados a prever en sus ordenamientos jurídicos regímenes fiscales dirigidos a la atracción de trabajadores altamente cualificados. Así es como los propios territorios incentivan los cambios de residencia fiscal otorgando, a cambio, un nivel de tributación inferior al que correspondería por su capacidad económica y, sobre todo, por su condición de residente fiscal.

España utiliza el régimen de impatriados establecido en el artículo 93 de la LIRPF para acercar hasta el territorio español a nuevos residentes, entre ellos, a los teletrabajadores. Las modificaciones que se llevaron a cabo por parte de la Ley 28/2022 respecto al régimen de impatriados ha debilitado partes de nues-

70 García Carretero, B. (2006), *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 217.

71 De Pablo Varona, C. (2008): *Op. Cit.* (Versión electrónica [BIB 2008/1985]). Tampoco encuentra justificación Gorospe Oviedo, J. I. (2010), «Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el impuesto sobre la renta», *Revista de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, número 29 (Versión electrónica [BIB 2010/1034]).

tro ordenamiento que ya de por sí no ofrecía seguridad jurídica ante el reto de la alta movilidad. Un ejemplo claro tiene que ver con la residencia fiscal.

Este término supone el vínculo personal por excelencia para someter a imposición a un sujeto en un territorio. Al no estar uniformado, los estados establecen toda una serie de circunstancias que, en el caso de las establecidas en la LIRPF, no se han adaptado a un mercado cada vez más móvil. Una posible solución sería el acercamiento a las reglas contenidas en el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, pero los posicionamientos de España manifiestan lo contrario.

Con el auge del teletrabajo, leyes como la 28/2022 contemplaron el potencial de tal modalidad y procedieron a modificar, como hemos indicado, el régimen de impatriados en el IRPF. Así, en contra de lo que demandan los proyectos de la OCDE, el Código de Conducta y las exigencias del Observatorio Fiscal de la UE el legislador español refuerza el posicionamiento internacional del régimen de impatriados ampliando su ámbito subjetivo a favor de los teletrabajadores y reduciendo la exigencia del periodo previo para acogerse a tal régimen que pasa de ser de 10 a 5 años.

La inclusión del teletrabajo se realiza en un momento en que países como Portugal pretenden poner fin a su régimen de no habituales dado que su mantenimiento estimula la desigualdad tributaria entre residentes. No parece que a España le haya preocupado este aspecto. Acreditado queda con los cambios aplicados en la configuración del régimen de impatriados. Unas modificaciones que también podrían alejarse de los postulados que el artículo 31 de la CE pretende alcanzar.

Es patente que la estructura del régimen de impatriados es contraria a la igualdad tributaria. Se parte de que son sujetos amparados por los CDI de modo que, son residentes fiscales por sujeción plena. De lo contrario, quedaría excluidos. Todo ello, a pesar de que la obligación de pago de los beneficiados por el régimen español se encuentre limitada a causa de la aplicación de las reglas del IRNR.

La consideración de que ambos sujetos tributan de forma plena conlleva a concluir que estamos ante situaciones jurídicas iguales. La jurisprudencia ha establecido que la desigualdad tributaria no vulnerará la CE siempre y cuando se halle justificada de forma objetiva y razonable. Para ello, el legislador se escuda en razones de interés general como es potenciar la atracción de trabajadores altamente competitivos como es el caso de los teletrabajadores internacionales. Sin embargo, la proporcionalidad de la medida no se ajusta a la igualdad y a la capacidad económica, pues es difícil defender que esta tipología de trabajadores incardinados en el ámbito subjetivo del artículo 93 de la LIRPF sea difícil de encontrar en territorio español. De modo que, esta actitud demuestra que el legislador español desea competir con sus países vecinos por el mayor número de trabajadores cualificados y por las inversiones que los mismos pueden generar en territorio español.

5. Bibliografía

AA. VV. (2023), *Global Tax Evasion Report 2024*.

AA.VV. (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Anghel, B., Cozzolino, M. Y Lacuesta Gabarain, A. (2020), *El teletrabajo en España*, Boletín económico, Banco de España.

Arana Landín, S. (2020), «Globalización, robotización y digitalización: hacia una nueva concepción del nexo en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, 10/2020 (BIB 2020/11303).

Baena Aguilar, A. (1994), *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi.

Bellens, A. (2010) «Belgium» en G. MAISTO, (ed.), *Residence of Individuals under Tax treaties and EC Law*, Books IBFD (acceso electrónico).

Beretta, G. (2022), «Work on the Move: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties», *International Tax Studies*, IBFD.

Borg Olivier, T. (2017), «Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4 (1) OECD», *Intertax*, núm. 1, volume 45, Kluwer Law International BV, p. 82-102.

Borrás Rodríguez, A. (1974): *La Doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales.

Brauner, Y. (2020), «The True Nature of Tax Treaties», *Bulletin for International Taxation*, volume 74, num. 1, p. 28-48.

Burg, P. (2021), «France: Limited Tax Liability and Residence», en G. KOFLER, et. Al. (eds.), *Tax Treaty Case Law around the Globe 2021*, Linde.

Cámara Barroso, M. C. (2018), «Luces y sombras de la residencia fiscal extendida», *Documentos de Trabajo*, núm. 7, Instituto de Estudios Fiscales.

Chico De La Cámara, P. (2013), «La residencia fiscal de las personas físicas en el Derecho comparado», en P. Chico De La Cámara (dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 109-129.

Comisión Europea (2020), «Sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras». Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo [COM (2020) 313 final], Bruselas, 15 de julio.

Cortés Martín, J. M. (2014), «Sobre la escasa armonización de la fiscalidad y sus consecuencias para las libertades fundamentales del mercado interior» en J. Ramos Prieto (Dir.), J. M. Martín Rodríguez, J. M. Macarro Osuna Y M. J. Trigueros Martín (Edits.), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, p. 419-431.

Cubero Truyo, A. y Toribio Bernárdez, L. (2019), «Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12, (Versión electrónica [BIB 2019/9529]).

Dagan, T. (2022), «Klaus Vogel Lecture 2021: Unbundled Tax Sovereignty – Refining the Challenges», *Bulletin for International Taxation*, volumen 76, número 7, p. 318-328.

De Broe, L. (2015), «Article 15. Income from Employment» en *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, 4 ed, vol. 1, Kluwer Law International, Países Bajos.

De La Peña Amorós, M. M. (2021), «A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los youtubers», *Quincena Fiscal*, núm. 18 (BIB 2021/4925).

De Pablo Varona, C. (2008), «El régimen fiscal para deportistas desplazados («impatriados») y la renta de los no residentes», *Revista de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, número 23 (Versión electrónica [BIB 2008/1985]).

Escribano López, E. (2022), «La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos», en I. MERINO JARA (Dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Wolters Kluwer España, pp. 573-608.

Ferreira Liotti, B. (2022), «Limits of International Cooperation: The concept of «Jurisdiction Not to Tax» from the BEPS Project to Globe», *Bulletin for International Taxation*, pp. 63-81.

García Carretero, B. (2006), *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de Estudios Fiscales.

García Prats, F. A. (2013), «La residencia fiscal y el Derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, número 146, pp. 153-178.

Gil García, E. (2022), «La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización», *Revista española de Derecho Financiero*, número 193, Editorial Civitas (Versión electrónica [BIB 2022/474]).

Gorospe Oviedo, Juan Ignacio (2010): «Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el impuesto sobre la renta», en *Revista de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, número 29 (Versión electrónica [BIB 2010/1034]).

Grau Ruiz, M. A. (2020), «Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria», en S. Moreno González y F. J. Nocete Correa (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, pp. 303-341.

Griziotti, B. (1958), *Principio de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Instituto Editorial Reus.

Kostic, S. (2019), «In search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties», *World Tax Journal*, volume 11, número 2, p. 189-225.

Kostic, S. (2019), «Rethinking Article 15 of the OECD Model in Light of Digitalization» en *Kluwer International Tax Blog*.

Lasarte Álvarez, J. (2014), «La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal» en J. Ramos Prieto, (Dir.), J. M. Martín Rodríguez, J. M. Macarro Osuna, José Manuel y M. J. Trigueros Martín (Edits.), *Com-*

petencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna, Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 57-85.

López Espadafor, C. M. (2018), «Recorrido transnacional de la soberanía tributaria», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 10, número 1, p. 306-330.

Macarro Osuna, J. M. (2018), «Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español», Documento de Trabajo, número 8, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 39-67.

Martín López, J. (2020), «Planificación fiscal internacional y medidas anti-elusión», S. Moreno González, y F. J. Nocete Correa (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, p. 341-372.

Martín-Abril y Calvo, D. (2022), «Cuestiones de fiscalidad internacional y tributación de no residentes», en *Libro blanco para la reforma fiscal en España: una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente*, Instituto de Estudios Económicos, p. 643-650.

Medina Cepero, J. R. (2002), «La residencia fiscal de las personas físicas», *Boletín Aranzadi Fiscal*, número 9, parte Boletín (Versión electrónica [BIB 2002/1268]).

Mendoza López, D. T. y Váldez Aguirre, F. (2019), «El nuevo MC OCDE para la lucha contra la evasión fiscal internacional», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, número 12 (Versión electrónica [BIB 2019/9540]).

Menéndez Moreno, A. (2022), «Derechos y opciones en materia tributaria (II). En la dogmática jurídica», *Quincena Fiscal*, número 11 (BIB 2022/1970).

Núñez Grañón, Mercedes (1998): *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.

OCDE (2015), *Nota explicativa*, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios. En <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> (último acceso en fecha 15 de octubre de 2023)

OCDE (2016), *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, Acción 5 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>

OECD (2019), *Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>.

Pablos Mateos, F. (2021), «Los beneficios fiscales en el marco del reto demográfico: el caso de Portugal», *Quincena Fiscal*, número 17 (Versión electrónica [BIB 2021/4862]).

Pistone, P. (2021), «Article 15: Income from Employment», *Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics, IBFD (acceso electrónico)

Sanghavi, D. (2014), «Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents» *Intertax*, vol. 42, issue. 10, pp. 604-614.

Sanz Clavijo, A. (2013), «El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España», *Documentos de Trabajo*, número 12, pp. 1-56.

Serrano Antón, F. (2006), «Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal», *Documentos*, núm. 18, Instituto de Estudios Fiscales.

Vilches De Santos, D. (2018), «Conflictos de doble residencia fiscal», *Documentos de Trabajo*, número 3, Instituto de Estudios Fiscales, p. 56.