



DOBLE GRADO EN COMERCIO, RELACIONES LABORALES Y RECURSOS HUMANOS

TRABAJO FIN DE GRADO

**“LA TRIBUTACIÓN DEL TELETRABAJO,
TRABAJADORES INTERNACIONALES Y
NÓMADAS DIGITALES”**

SERGIO FERNÁNDEZ LEÓN

FACULTAD DE COMERCIO Y RELACIONES LABORALES

VALLADOLID, 17 DE SEPTIEMBRE DE 2025



UNIVERSIDAD DE VALLADOLID DOBLE GRADO EN COMERCIO, RELACIONES LABORALES Y RECURSOS HUMANOS

CURSO ACADÉMICO 2024-2025

TRABAJO FIN DE GRADO

**“LA TRIBUTACIÓN DEL TELETRABAJO,
TRABAJADORES INTERNACIONALES Y NÓMADAS
DIGITALES”**

Trabajo presentado por: Sergio Fernández León

Tutor: José Ignacio Gobernado Rebaque

FACULTAD DE COMERCIO Y RELACIONES LABORALES

Valladolid, 17 de septiembre de 2025

RESUMEN

Los incesantes avances tecnológicos están produciendo la aparición de nuevos modelos laborales, que a su vez derivan en nuevos estilos de vida. El teletrabajo aumenta su representatividad sobre el total de trabajadores, a la par que algunos optan por deslocalizarse, pero sin fijar una única residencia. Son los llamados nómadas digitales, motivados por múltiples causas, entre ellas la alta tributación de sus países de origen. Ante este fenómeno, muchos países plantean regímenes tributarios especiales, que les permitan atraer este tipo de talento. El presente trabajo recorre todo lo anterior, desde un punto de vista teórico-práctico.

PALABRAS CLAVE

Teletrabajo, trabajador internacional, nómada digital, régimen de expatriados, régimen de excesos, régimen de inpatriados, tributación.

ABSTRACT

The relentless technological advances are giving rise to new labor models, which in turn lead to new lifestyles. Remote work is gaining a greater share among the total workforce, while some choose to relocate without establishing a single permanent residence. These are the so-called digital nomads, motivated by multiple factors, including the high taxation in their countries of origin. In response to this phenomenon, many countries are introducing special tax regimes aimed at attracting this type of talent. The present work explores all of the above from a theoretical and practical perspective.

KEYWORDS

Remote work, International worker, Digital nomad, Expatriate tax regime, Excess allowances regime, Inpatriate tax regime, Taxation.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
2. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE TELETRABAJO Y DEL NÓMADA DIGITAL.	7
2.1. Concepto de teletrabajo: concepto común y legal.	7
2.2. Factores que inciden en el teletrabajo.	8
2.3. Evolución del teletrabajo en España.	10
2.4. Los nómadas digitales.....	12
2.4.1. Causas de este fenómeno.	13
2.4.2. Tipos de nómadas digitales: por cuenta ajena o freelancers.....	13
2.4.3. Evolución del fenómeno a nivel global.	14
2.5. Comparativa de la tributación entre países.....	17
2.5.1. La presión fiscal.	17
2.5.2. Injerencia de la tributación en la renta disponible de las familias.	22
2.5.2.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	23
2.5.2.2. Otras fuentes de recaudación.	25
3. FISCALIDAD DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO Y DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	31
3.1. Concepto de residencia fiscal en España.	31
3.1.1. Concepto de residencia fiscal en España.	32
3.1.2. Residencia fiscal y el Modelo de Convenio de la OCDE.	34
3.2. Concepto y tributación de los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas de residentes fiscales en España.....	35
3.2.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	35
3.2.1.1. Tipos de rentas en el IRPF.	36
3.2.2. Rendimientos del trabajo en España.	36
3.2.2.1. Esquema de tributación.....	37
3.2.3. Rendimientos de actividades económicas en España.....	38
3.2.3.1. Esquema de tributación.....	39
3.3. Tributación de los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas de personas físicas no residentes fiscalmente en España.	41
3.3.1. El impuesto sobre la Renta de los No Residentes.....	42
3.3.1.1. Contribuyentes	42
3.3.1.2. El establecimiento permanente	42
3.3.1.3. Establecimiento permanente y nómadas digitales.	43
3.3.1.4. Rendimientos sujetos al IRNR.	45
3.3.2. Rendimientos del trabajo en fiscalidad internacional.	46

3.3.2.1 Tributación de los rendimientos del trabajo en el IRNR. Artículo 13.1 c) LIRNR.	48
3.3.3. Rendimientos de actividades económicas en fiscalidad internacional.	49
3.3.3.1. Tributación de los rendimientos del trabajo en el IRNR. Artículo 13.1 b) LIRNR.	50
4. RÉGIMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES PARA LA MOVILIDAD INTERNACIONAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.	52
4.1. La tributación de expatriados en España.	52
4.1.1. Concepto de expatriado en el IRPF.	52
4.1.2. Primeras apariciones y evolución histórica del régimen de expatriados en España.	53
4.1.3. Contenido del régimen de expatriados: art. 7p) LIRPF.	55
4.1.3.1. Trabajos efectivamente realizados en el extranjero.	55
4.1.3.2. Necesidad de formalizar una relación laboral.	56
4.1.3.3. Prestación de los trabajos en una empresa o entidad no residente en España, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.	56
4.1.3.4. Otras matizaciones.	57
4.1.4. Régimen de excesos como alternativa al régimen de expatriados. Artículo 9 a) 3 b) 4.º RIRPF.	57
4.1.5. Ventajas del régimen de expatriados y comparación con el régimen de excesos. ..	58
4.2. El régimen de impatriados.	61
4.2.1. Concepto de impatriado en el IRPF.	61
4.2.2. Evolución.	61
4.2.3. Ámbito de aplicación.	63
4.2.4. Contenido del régimen.	66
4.2.5. Ejercicio de la opción y liquidación.	68
4.2.6. Ventajas del régimen.	68
4.2.7. Ejemplos prácticos.	70
4.2.7.1. Ingeniero desplazado a España.	70
4.2.7.2. Persona trasladada como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador societario.	71
4.2.7.3. Emprendedor extranjero.	72
4.2.7.4. Nómada digital desplazado a territorio Español.	73
5. CONCLUSIONES.	75
LISTADO DE REFERENCIAS.	77
LEGISLACIÓN CONSULTADA.	79

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 2.1. Evolución del teletrabajo en España. Fuente: BRINDUSA ANGHEL & MARIANELA COZZOLINO & AITOR LACUESTA (2020). "El teletrabajo en España". Boletín Económico, Banco de España, issue 2/2020.....	10
Tabla 2.2. Tipos impositivos del impuesto sobre el consumo, en los países de la OCDE. Fuente: OCDE. Ver Anexo VII.....	27
Tabla 2.3. Tramos de cotización en el RETA para el año 2023. Fuente: https://www.elautonomo.es/es/cotizacion-2023	29
Tabla 4.1. Resultado de la liquidación de 80.000€, en el caso de acogerse el contribuyente al régimen de expatriados, al de excesos, o a ninguno. Fuente: Elaboración propia. (Ver Anexo V)	60
Tabla 4.2. Tipología del rendimiento y escala aplicable al mismo en 2025, a efectos de cálculo de base liquidable y cuota íntegra.....	67
Tabla 4.3. Comparativa del resultado de la declaración para el ejemplo práctico 4.2.7.1. Fuente: elaboración propia.....	71
Tabla 4.4. Comparativa del resultado de la declaración para el ejemplo práctico 4.2.7.2. Fuente: elaboración propia.....	72
Tabla 4.5. Comparativa del resultado de la declaración para el contribuyente principal al que se hace referencia en el ejemplo práctico 4.2.7.3. Fuente: elaboración propia.	73
Tabla 4.6. Comparativa del resultado de la declaración para los hijos a los que se hace referencia en el ejemplo práctico 4.2.7.3. Fuente: elaboración propia.	73
Tabla 4.7. Comparativa del resultado de la declaración para el ejemplo práctico 4.2.7.4. Fuente: elaboración propia.....	74

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 2.1. Evolución de la población ocupada que teletrabaja al menos un día a la semana tras el COVID-19, en porcentaje. Ver Anexo I.	11
Gráfico 2.2. Procedencia de los nómadas digitales con autorizaciones de estancia concedidas en España en el año 2023, por regiones y sexo. Fuente: El confidencial.	15
Gráfico 2.3. Distribución de ingresos tributarios, por tributo en 2022. Fuente: Agencia Tributaria (2023). Informe de Recaudación Tributaria y elaboración propia (ver Anexo III)	23
Gráfico 2.4. <i>Rentas brutas de los hogares, en millones de euros.</i> Fuente: Agencia Tributaria (2023). Informe de Recaudación Tributaria y elaboración propia (ver Anexo IV).....	24
Gráfico 2.5. Tipo efectivo asumido por los hogares, en porcentaje. Fuente: Agencia Tributaria (2023). Informe de Recaudación Tributaria y elaboración propia (ver Anexo IV)	25

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo I.	81
Anexo II.	82
Anexo III.	85
Anexo IV.	86
Anexo V.	88
Anexo VI.	90
Anexo VII.	91

1. INTRODUCCIÓN

El teletrabajo y la movilidad internacional son dos factores a la vanguardia del mercado laboral, construyéndose un nuevo paradigma en torno a la obtención de mano de obra cualificada en determinados sectores, especialmente en aquellos trabajos que pueden realizarse de manera remota, pero también en el caso de los presenciales, en tanto en cuanto las circunstancias del país receptor sean favorables.

La tributación constituye tanto una barrera de entrada como un poderoso incentivo para ciertos perfiles. En un mundo cada vez más globalizado, es imprescindible que dicho factor se alinee con las expectativas del país en materia de competitividad, cerciorándose de que no desincentiva la entrada de profesionales cualificados. En el sentido opuesto, algunos países optan por sobre incentivar la llegada de estos perfiles, a través de regímenes especiales caracterizados por ofrecer amplios beneficios fiscales, convirtiendo el país en un lugar sensiblemente más atractivo.

Este trabajo tiene como objetivo general estudiar cómo las nuevas tendencias en materia laboral dan lugar a nuevos estilos de vida que permiten internacionalizarse a ciertas personas, y como la tributación constituye un factor determinante a la hora de elegir destino. De manera específica, los objetivos serán los siguientes:

1. Desarrollar el concepto común y jurídico del teletrabajo, analizando su tendencia en las décadas recientes.
2. Explicar cómo dicha tendencia ha dado lugar a nuevos estilos de vida.
3. Analizar la tributación como factor determinante en las migraciones, comparando el caso español con el de otros países del entorno geográfico y cultural.
4. Explicar el concepto y tributación de los rendimientos del trabajo y de los rendimientos de actividades económicas, particularmente de los derivados de estos nuevos modelos laborales.
5. Desarrollar los incentivos fiscales a la movilidad laboral internacional que ofrece el ordenamiento jurídico español, concretándose en el régimen de impatriados y en el régimen de expatriados.

En cuanto a su metodología, se emplea un enfoque teórico práctico mediante la realización de cálculos y estudios. La información se consulta en fuentes oficiales y los

datos numéricos empleados para su comparación se tomarán en el mismo año para una mayor consistencia de la información. Los diversos cálculos se desglosan en los anexos.

La información teórica se obtiene de manuales, artículos científicos, legislación, jurisprudencia y doctrina administrativa, así como de fuentes digitales contrastadas, entre ellas diarios digitales, quedando todos ellos recogidos en el listado de referencias.

El presente trabajo aborda todas estas cuestiones, desarrollando los nuevos modelos laborales, la tributación en el entorno occidental, la tendencia en materia impositiva en España, la tributación de los rendimientos del trabajo y actividades económicas derivados del teletrabajo y los posibles beneficios para residentes fiscales en España, tanto para expatriados como para impatriados. Para ello, en el capítulo 2 desarrolla el concepto de teletrabajo, nómada digital y sus tipos, recorriendo los factores que indican en estos. El capítulo 3 aborda la tributación de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas en España, tanto para los generados en territorio nacional como para los que lo hacen en el extranjero. El capítulo 4 expone y ejemplifica sobre los distintos incentivos fiscales ofrecidos a los contribuyentes desplazados por motivos laborales. El trabajo finaliza con unas conclusiones, que sintetizan todo lo anterior.

2. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE TELETRABAJO Y DEL NÓMADA DIGITAL.

2.1. Concepto de teletrabajo: concepto común y legal.

El teletrabajo consiste en la deslocalización de un puesto de trabajo fuera de las puertas de la empresa, generalmente realizado desde el domicilio, aunque pudiéndose desempeñar también en lugares comunitarios habilitados para ello, conocidos recientemente como *coworking*. Estos son, en realidad, oficinas compartidas en las cuales los profesionales, tanto autónomos como asalariados, encuentran un espacio donde desarrollar su actividad profesional. Para una mejor comprensión del concepto, se puede hacer la analogía de que estos espacios son a los trabajadores remotos lo que las bibliotecas a los estudiantes.

El teletrabajo se apoya de forma necesaria en el uso de internet y las nuevas tecnologías. Los avances recientes en la digitalización de empresas constituyen, por tanto, un motivo primordial para el auge del mismo. Dicha transformación implica tanto la adaptación como la reconversión de tecnologías digitales, de forma que se mantenga e incremente la productividad y competitividad. La actualización del *hardware* a versiones más económicas y prácticas constituye un motivo más para que dichos medios tecnológicos puedan ser empleados fuera del centro de trabajo¹.

El reciente auge del teletrabajo constituye el impulso necesario para que en el año 2021 se apruebe la conocida como Ley del Teletrabajo (Ley 10/2021, de 9 de julio, de Trabajo a Distancia). Dicha norma viene a desarrollar la regulación que ya se recogía en el artículo 13 del Estatuto de los Trabajadores, diferenciando entre los siguientes conceptos²:

- **Teletrabajo:** se trata de aquel realizado “mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación”.
- **Trabajo a distancia:** es el prestado “en el domicilio de la persona trabajadora o en el lugar libremente elegido por esta, durante toda su jornada o parte de ella,

¹ PATRICIO MEDINA CHICAIZA, MARITZA CHANGO GUANOLUISA, MARÍA CORELLA COBOS, DANIEL GUIZADO TOSCANO (2022). *Transformación digital en las empresas: una revisión conceptual*. JOURNAL OF SCIENCE AND RESEARCH. E-ISSN: 2528-8083.

² WOLTERS KLUWER (2023). *La nueva Ley del teletrabajo y trabajo a distancia: qué es y puntos principales*. <https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/ley-de-teletrabajo-que-es-y-puntos-principales#ley-de-teletrabajo>. Recuperado el 1 de mayo de 2025.

de modo no ocasional”. Se establece también la regularidad del trabajo a distancia en tanto en cuanto se presta durante un periodo de tres meses, como mínimo durante el 30% de la duración de la jornada laboral.

- Trabajo presencial: “se presta en el centro de trabajo o en el lugar determinado por la empresa”.

Todo ello supone una mayor generalización de este tipo de relaciones laborales, dando lugar a nuevos estilos de vida, puesto que los trabajadores cuyo puesto de trabajo sea compatible con las TIC pueden trabajar desde casi cualquier parte de la geografía mundial. De igual manera, el auge de pequeños y no tan pequeños negocios digitales permite que una gran cantidad de personas que desarrollan por cuenta propia su actividad profesional puedan elegir vivir en el país que más se adecue a sus pretensiones.

2.2. Factores que inciden en el teletrabajo.

Son varios los factores, positivos y negativos, que inciden en el teletrabajo, afectando no solo a asalariados sino también a los empleadores.

Entre los factores referidos a los trabajadores, el teletrabajo permite al individuo disponer de una mayor cantidad de tiempo libre, al evitar desplazamientos, implicando también un mayor ahorro económico.

La conciliación familiar es otro de los puntos clave a mencionar sobre el fenómeno del teletrabajo. Los primeros reclamos con respecto al teletrabajo surgen en torno a los años 80 en España, derivados de la incorporación de la mujer al mercado laboral, en una época en la que comienza a volverse más común³.

Muchas unidades familiares abandonan, o se ven obligadas a abandonar, la estructura que generalmente se desarrollaba en la época, donde el hombre constituía el sustento principal de la familia, mientras que la mujer se ocupaba de las tareas domésticas y el cuidado de los hijos.

Con el paso de los años, este modelo de relación laboral ha ido en aumento, promovido por los avances tecnológicos, siendo las profesiones más adecuadas a este modelo de relación laboral aquellas realizadas desde una oficina, representando esto un requisito casi indispensable. Generalmente estos trabajadores tienen unas funciones

³ CARRASCO, CRISTINA. (2001). *Tiempos, trabajos y género*. Barcelona: Publicacions Universitat Barcelona. ISBN: 8447526461.

muy delimitadas y no requieren del trabajo en grupo presencial, o al menos no es un requisito indispensable para el normal desarrollo de la profesión.

La contrapartida es la falta de socialización. La psicología sostiene que existen una serie de funciones psicosociales asociadas al trabajo moderno. Algunas de ellas, como el sentido de pertenencia al grupo o la estructuración del tiempo pueden diluirse al desaparecer el trabajo presencial. Para evitar este fenómeno, muchos teletrabajadores acaban acudiendo a espacios como *coworkings*, además de por su ambiente laboral. Algunas personas también toman esta opción para forzarse a salir del domicilio personal, en un intento de evitar las consecuencias del mayor sedentarismo que suele acarrear el teletrabajo.

Desde el punto de vista de las empresas, estas encuentran a través del teletrabajo una mayor oferta laboral, pudiendo reclutar talento de cualquier parte del mundo, lo que facilita encontrar trabajadores cualificados específicamente para un determinado puesto. Supone también un posible ahorro de costes, contratando personal ubicado en países cuya renta media es inferior a la del país donde se ubica la empresa. Esto supone una clara desventaja para los trabajadores residentes en países donde la renta promedio es elevada, impidiéndoles competir en precio con los anteriores, así como lo es también la expansión de la oferta laboral, viéndose obligados a competir con un mayor número de personas. Por otro lado, la demanda también se expande, puesto que los trabajadores podrán optar a un mayor número de vacantes al ser emitidas por empresas de todo el mundo, y no solo de la zona donde estos residan.

La desaparición de la presencialidad también puede acarrear consecuencias negativas para el empleador, precisamente derivadas de la falta de control sobre los trabajadores. No obstante, existen ya softwares diseñados para monitorizar los patrones de movimiento en los ordenadores de los empleados.

Los equipos de trabajo pueden volverse más impersonales, al limitarse los encuentros físicos, lo que resulta negativo en términos de productividad.

2.3. Evolución del teletrabajo en España.

Según el informe “*El Teletrabajo en España*”⁴, el teletrabajo es más habitual entre los autónomos, pequeñas empresas y profesionales cualificados.

Año	Teletrabajo					
	Ningún día		Ocasionalmente		Más de la mitad de los días trabajados	
	Número de trab.	%	Número de trab.	%	Número de trab.	%
2009	17.862.431	94,1	488.639	2,6	637.556	3,4
2014	15.992.285	93,1	447.736	2,6	737.461	4,3
2019	17.933.285	91,6	688.671	3,5	951.783	4,9

Tabla 2.1. Evolución del teletrabajo en España. Fuente: BRINDUSA ANGHEL & MARIANELA COZZOLINO & AITOR LACUESTA (2020). “*El teletrabajo en España*”. Boletín Económico, Banco de España, issue 2/2020.

En el mencionado informe se enuncia que, tal y como indica la Encuesta de Población Activa, el porcentaje de ocupados que trabajaban al menos un día desde su domicilio en el año 2009 era del 6%, haciéndolo un 3,4% de ellos más de la mitad de los días, y un 2,6% de forma ocasional (ver Tabla 2.1). En el año 2014, la cifra asciende al 6,9%, aumentando hasta el 4,3% la proporción de ocupados que teletrabajan más de la mitad de los días, pero manteniéndose invariable el porcentaje de teletrabajadores ocasionales. En el año 2019, la cifra total asciende al 8,4%, creciendo en 0,9 puntos la cifra de personas que realizan el teletrabajo de forma ocasional, y en 0,6 puntos la de aquellos que lo realizan más de la mitad de la semana.

Estos datos arrojan una tendencia clara: el teletrabajo se extiende durante la década de los 2010. Pero es relevante matizar que entre el 2014 y el 2019 el teletrabajo ocasional aumenta más que el de carácter habitual, lo que arroja indicios de una tendente afinidad hacia este modelo previa a la pandemia.

En los años inmediatamente recientes y a consecuencia de la aparición del COVID-19, el teletrabajo experimenta su mayor auge a nivel histórico en España. Debido precisamente a las consecuencias de la pandemia, la Encuesta de Población Activa no tiene datos del primer trimestre del año 2020. En el Gráfico 2.1 se observa la tendencia a partir de la aparición del COVID.

⁴ BRINDUSA ANGHEL & MARIANELA COZZOLINO & AITOR LACUESTA (2020). *El teletrabajo en España*. Boletín Económico, Banco de España, issue 2/2020.

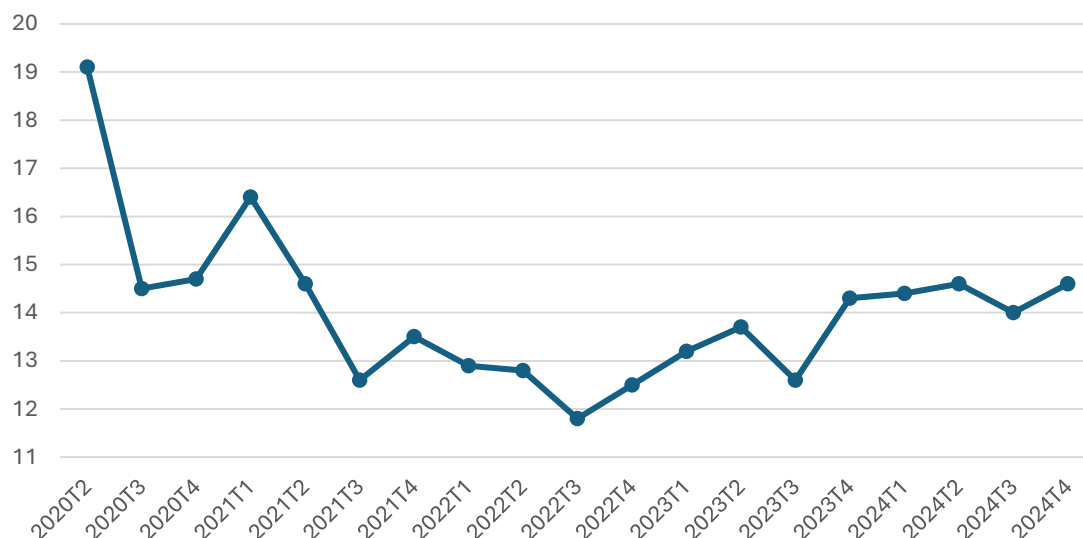


Gráfico 2.1. Evolución de la población ocupada que teletrabaja al menos un día a la semana tras el COVID-19, en porcentaje. Ver Anexo I.

El momento en el que mayor porcentaje de ocupados trabajaban algún día desde su domicilio particular es el segundo trimestre del año 2020, con un 19,1%, que coincide con el confinamiento que se impuso en todo el país. Esta cifra supone un aumento de 10,7 puntos porcentuales con respecto a la media del año anterior.

Se observa posteriormente una tendencia a la baja, especialmente después del inicio del año 2021, llegando a su punto más bajo el tercer trimestre del año 2022, estableciéndose en un 11,8%. Pese a ello, sigue siendo superior a la media del año 2019, previo a la pandemia. Podría parecer que esto supone la prueba de que el teletrabajo fue una cuestión cíclica, derivada de la pandemia. La realidad es que esto no fue así, la tendencia posteriormente fue al alza, situándose en el cuarto trimestre de 2024 en el 14,6%, con una variación mínima sobre el promedio de dicho año, que fue del 14,4%.

El teletrabajo crece, por tanto, entre los cinco años comprendidos entre 2020 y 2024 un 6% en promedio anual. El triple que a lo largo de la década de los 2010. Todo ello parece indicar que este tipo de relación laboral comienza a ser aceptada por la sociedad, especialmente por empresas y trabajadores.

2.4. Los nómadas digitales.

La figura del nómada digital se suele entender que es la del profesional que, mediante el uso de las TIC, realiza sus funciones desde cualquier parte del mundo.

Los perfiles que se pueden encontrar dentro de este concepto son ampliamente variados, al ser un fenómeno que cuenta con una incipiente generalización. Pese a ello, comparten características comunes. Según las estadísticas publicadas por The 2025 State of Digital Nomads⁵, el perfil demográfico más frecuente entre estas personas es el de un hombre (84% sobre el total) de entre 24 y 45 años (87%) y están solteros en un 67% de los casos.

Pasando al nivel educativo y profesional, el 90% de ellos cuentan con estudios superiores. El 59% trabaja desde su domicilio personal⁶, pese a que un 15% lo harían desde un *coworking*. Cabe mencionar que una pequeña parte lo hace desde una cafetería o una oficina. Su remuneración anual oscila entre los 48.216,50 euros y los 241.082,50 euros.

En cuanto al tiempo que pasan en un mismo punto geográfico, estos pasan de media dos meses en cada ciudad, así como suelen estar de media 186 días en un mismo país.

Las profesiones más habituales entre los hombres son las relacionadas con la informática, desde desarrollador web o de software hasta desarrollador *mobile* (73%). Esto se explica debido al arraigo que tienen dichas profesiones con las TIC, al desarrollarse necesariamente en ámbito digital. Cabe destacar que, el 28% de los nómadas digitales hombres son emprendedores.

Las mujeres, en cambio, desarrollan una mayor variedad de profesiones, siendo la más representativa el marketing, en un 16% de los casos. El 18% trabajan en el ámbito de la programación y un 12% son emprendedoras.

En cuanto al tipo de empleo, y sin desagregar entre hombres y mujeres, un 40% trabajan por cuenta ajena, un 18% son *freelancers*⁷, y otro 18% son emprendedores. El

⁵ THE 2025 STATE OF DIGITAL NOMADS. <https://nomads.com/digital-nomad-statistics>. Recuperado en abril de 2025.

⁶ The 2025 State of Digital Nomads aplica el término *home office*, el cual consiste en la adecuación de un espacio aclimatado para el desarrollo de una actividad profesional dentro del domicilio, generalmente en remoto.

⁷ El término *freelancer* es un anglicismo empleado para denominar a aquellos trabajadores que prestan servicios a terceras partes, pero que a diferencia del autónomo lo hace de manera esporádica o por proyectos.

23% restante se reparte entre trabajadores por proyectos (10%), un 8% son trabajadores de agencia, que prestan servicios puntuales a otras empresas, y el 5% restante desempeña otro tipo de profesiones.

2.4.1. Causas de este fenómeno.

La principal causa del emergente nomadismo digital es la frustración producida por el rumbo tomado por sus países de origen, que constituye un atractivo para abandonarlos y emigrar, causa que desglosa en tres factores⁸:

La oportunidad de viajar mientras trabajan.

La posibilidad de vivir en un perpetuo año sabático, sin el factor prohibitivo derivado de las consecuencias económicas y profesionales que resultan de suspender su actividad laboral, es de gran atractivo para este colectivo. Algunos incluso cambian de ubicación cada semana o cada mes.

La búsqueda de una cultura con mayor grado de positividad.

El anhelo de escapar de las tensiones sociales, crecientes índices de criminalidad o la negatividad arraigada a ciertas sociedades son también causas de este fenómeno.

El creciente coste de la vida en sus países de origen.

La encuesta realizada por la consultora “Public First” lo corrobora. El 64% de los entrevistados, que tenían pensado convertirse en nómadas digitales en los siguientes 3 años, consideraba que las cuestiones financieras y fiscales constituían un factor importante.

2.4.2. Tipos de nómadas digitales: por cuenta ajena o freelancers.

Los nómadas digitales pueden englobarse mayoritariamente en dos modalidades laborales, tal y como pudiera pasar en el mercado laboral convencional, siendo estos trabajadores por cuenta ajena o trabajadores autónomos.

El trabajador por cuenta ajena se caracteriza por suscribir una relación laboral con un empleador, regida por cuatro notas definitorias: voluntariedad, ajenidad, subordinación o dependencia y retribución. Son relevantes no solo para definir el

⁸ BEN SAVOURS (2025). *Digital Nomads, how many, why, and why does it matter?* <https://www.publicfirst.co.uk/digital-nomads-how-many-why-and-does-it-matter.html>. Recuperado el 20 de marzo de 2025.

concepto del trabajo por cuenta ajena, sino también para diferenciar las relaciones laborales de las mercantiles o civiles.

El trabajador autónomo, por su parte, se diferencia del trabajador por cuenta ajena en la organización propia de los medios de producción, además de por la relación con sus pagadores, siendo esta una relación mercantil. Suelen prestar servicios a empresas por contratos o proyectos. Esta figura encaja apropiadamente con el fenómeno, puesto que siendo trabajadores autónomos no se subordinan, al menos teóricamente, a figuras de autoridad como un jefe, responsable, etc., permitiéndoles establecer sus horarios, ubicación o elección de clientes y precios. Su principal limitación serán sus canales de ventas y el propio mercado. Los *freelancers* suelen asociarse a los servicios digitales y las profesiones que puedan desempeñarse en remoto.

2.4.3. Evolución del fenómeno a nivel global.

El fenómeno ha experimentado un incesante auge en los años previos, con sus correspondientes apariciones en prensa, televisión y el propio ideario colectivo. Se transforma en un modelo de vida consistente en la plena convivencia entre la actividad profesional y la vida personal. La pandemia ayuda a popularizar y consolidar el trabajo remoto como modelo laboral generalista, impulsando a más personas a optar por esta vía.

Legislativamente, los diversos países a lo largo del mundo se adaptan para atraer este tipo de perfiles. En el caso español, en el año 2022 es publicada la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. Esta norma nace con el propósito de dotar a las *startups* con un ecosistema que permita e incentive su desarrollo y crecimiento, estableciendo medidas que faciliten su encaje en el marco normativo fiscal, mercantil y laboral. Establece también la definición legal de empresa emergente o *startup*, crea el certificado de empresa emergente, que será emitido por la Empresa Nacional de Innovación (ENISA) cuando concurren los requisitos legalmente dispuestos⁹.

En materia fiscal, la norma presenta diversos incentivos. A nivel societario, destaca la tributación a un tipo impositivo reducido del 15% en el Impuesto sobre Sociedades el primer año en el que la entidad presente bases imponibles positivas y los tres siguientes, como se establece en su artículo 7. En lo respectivo a la tributación de

⁹ OFICINA NACIONAL DE EMPRENDIMIENTO. *Ley de Startups*. <https://one.gob.es/es/ley-de-startups>. Recuperado el 20 de septiembre de 2025.

las personas físicas, se establecen amplias ventajas, como es el caso de una generosa ampliación de la exención establecida en el artículo 43 del Reglamento del IRPF, relativa a la entrega a los trabajadores de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras de grupo de sociedades, para aquellas personas que trabajen en empresas emergentes. También se aumenta la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, pudiendo aplicársela los fundadores de este tipo de empresas independientemente de su porcentaje de participación.

Uno de los cambios más notorios en materia tributaria es el que se realiza mediante la disposición adicional tercera, la cual modifica la redacción del artículo 93 LIRPF, el cual desarrolla el régimen de impatriados, cuyo contenido se analizará en el capítulo 4.2.

En lo relativo a los nómadas digitales, se facilita la obtención del visado de trabajo, reduciéndose ciertas trabas burocráticas que constituían un desincentivo para que estas personas efectuaran su cambio de residencia. Esta circunstancia, sumada a la reforma mencionada en el párrafo anterior, son dos factores que resultan un poderoso incentivo para este colectivo, convirtiendo a España en un destino atractivo en lo relativo a la tributación para estos perfiles concretos¹⁰.

Pudiendo considerarse como efecto de esta ley, en el año 2023 se conceden 9.568 permisos de residencia para teletrabajadores internacionales.

¿De dónde proceden los nómadas digitales?

Número de autorizaciones de estancia en España concedidas en 2023 a teletrabajadores internacionales en base a la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, según su procedencia.

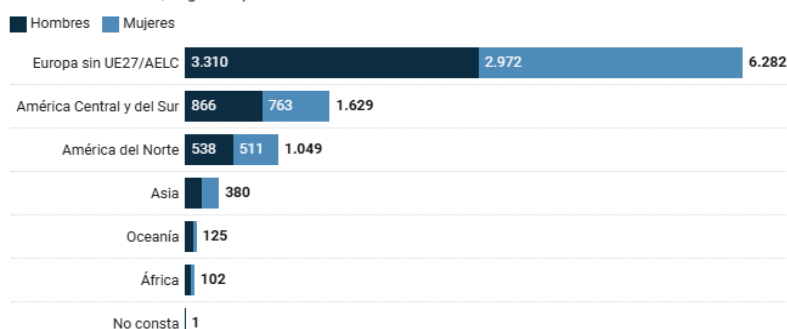


Gráfico 2.2. Procedencia de los nómadas digitales con autorizaciones de estancia concedidas en España en el año 2023, por regiones y sexo. Fuente: El confidencial¹¹.

¹⁰ EL CONFIDENCIAL. *España ya tiene el triple de nómadas digitales que hace un año. Por qué es una buena noticia.* https://www.elconfidencial.com/tecnologia/2025-06-24/nomadas-digitales-triple-espana-buena-noticia-inversion-visa_4157515/ Recuperado el 21 de septiembre de 2025.

¹¹ EL CONFIDENCIAL. *Los 'hippies del wifi' que se rifan todos los países: "Ahora hasta rechazo trabajos".* https://www.elconfidencial.com/tecnologia/2025-05-01/nomadas-digitales-hippies-wifi_4118797/ Recuperado el 21 de septiembre de 2025.

En la actualidad, las personas interesadas en obtener un visado que autorice a teletrabajar y no solo a residir, deberán contar con unos ingresos demostrables que doblen el SMI, lo que supone 2.762 euros al mes (en doce pagas), disponer de un seguro médico público o privado y demostrar documentalmente su actividad laboral o profesional, entre otros requisitos¹².

Todo ello no es casual, puesto que, siendo este un perfil caracterizado por su talento, cualificación y poder adquisitivo, resultan altamente valiosos para los países receptores. Limitando su entrada a aquellas personas que cuenten con una retribución equivalente a dos salarios mínimos, pero facilitando el acceso al país al resto, se produce un efecto llamada para perfiles que no sean deficitarios para el sistema, sino todo lo contrario, que contribuyan más de lo que perciban.

Pero este no es solo el caso de países europeos u occidentales, sino también de algunos como Tailandia, el cual es uno de los destinos más demandados por el colectivo. Es por ello que también se adaptan legislativamente, creando la Destination Thailand Visa que, conviviendo con otras opciones, como el visado turístico de larga duración y el visado de trabajo, permite residir en el país en un plazo de hasta 5 años a las personas que cumplan determinados requisitos, entre ellos acreditar su condición de nómada digital¹³.

¹² EL CONFIDENCIAL. *Los 'hippies del wifi' que se rifan todos los países: "Ahora hasta rechazo trabajos"*. https://www.elconfidencial.com/tecnologia/2025-05-01/nomadas-digitales-hippies-wifi_4118797/ Recuperado el 21 de septiembre de 2025.

¹³ EXPANSIÓN. *Así es la nueva visa para nómadas digitales en Tailandia*. <https://www.expansion.com/empresas/distribucion/2024/06/13/6669bbf3468aeb92188b45aa.html> Recuperado el 21 de septiembre de 2025.

2.5. Comparativa de la tributación entre países.

Como se ha indicado anteriormente, la tributación constituye uno de los principales factores en cuanto a la elección de la residencia, especialmente tomando en consideración el anteriormente mencionado auge del teletrabajo. La tributación es difícilmente comparable, considerando las múltiples disparidades presentadas por los diferentes ordenamientos jurídicos presentes en cada territorio. Para su comparativa, pueden emplearse métricas como la presión fiscal.

2.5.1. La presión fiscal.

El concepto de presión fiscal resulta de utilidad de cara a realizar comparaciones, por los motivos expuestos en el párrafo anterior. Permite medir el volumen de dinero detráído por el estado a los contribuyentes en comparación con el PIB, incluyendo en el cálculo tanto impuestos como cotizaciones sociales, al ser estas últimas una fuente de ingresos que presenta un funcionamiento análogo.

La presión fiscal es una métrica que cuantifica la cantidad del PIB que destina un país a la recaudación de impuestos. Cabe entonces acotar también el concepto de recaudación fiscal, siendo esta la suma de impuestos y contribuciones sociales sufragadas por el conjunto de los contribuyentes¹⁴.

Este dato se obtiene mediante la división de la cifra total de la recaudación fiscal, entre el producto interior bruto, multiplicado por cien. Ambos datos deben corresponder al mismo espacio temporal y territorial.

La fórmula para su cálculo, por tanto, es la siguiente:

$$\text{Presión fiscal} = \frac{\text{Recaudación fiscal}}{\text{PIB}} \times 100$$

Generalmente, los países más desarrollados presentan una mayor presión fiscal, al estar caracterizados en su mayoría por la garantía de un fuerte estado de bienestar, que persigue dotar a la población de unos servicios públicos de calidad que superen los

¹⁴ EXPANSIÓN/DATOSMACRO.COM. Presión fiscal. Recuperado el 10 de marzo de 2025.

<https://datosmacro.expansion.com/diccionario/presion-fiscal>

mínimos imprescindibles que deberán ser suplidos inevitablemente por el estado y, por tanto, financiados a través de impuestos y/o cotizaciones sociales. De esta manera, se garantiza un control estatal sobre cuestiones de interés público, tales como la sanidad, la educación, las infraestructuras o la previsión social.

Las materias mencionadas anteriormente debieran ser, de no existir dicho estado de bienestar, sufragadas por el individuo, generalmente mediante figuras como las mutualidades¹⁵ o las compañías de seguros.

A continuación, se tomarán datos del año 2022 mayoritariamente, en virtud de la consistencia de la información, al no encontrarse actualizados la totalidad en las principales fuentes de información consultadas.

Cabe destacar también que algunos datos pueden variar según la fuente (Eurostat, OCDE, etc.). Esto se debe a mínimas variaciones en el cálculo realizado por las instituciones, que no llegan a desvirtuar en ningún caso el propósito de la investigación.

Como se observa en la Tabla 2.2, pese a que la tendencia de los países desarrollados, especialmente de los componentes de la Unión Europea, es la de tener una elevada presión fiscal, existen excepciones que confirman la norma. Este es el caso de Suiza, que, si bien es cierto que no es un país integrado en la Unión Europea, si se trata de un país desarrollado. Su presión fiscal (26,9% en 2022) es muy inferior a la media de la OCDE (34% en 2022) y de la UE (40,7%), lo cual no resulta un impedimento para que el país sea uno de los más garantistas en lo que a bienestar social se refiere.

¹⁵ Las mutualidades son entidades aseguradoras enmarcadas en la economía social, permitiendo a sus mutualistas auxiliarse recíprocamente ante necesidades, generalmente económicas, de carácter negativo derivadas de riesgos personales y patrimoniales.

Año	2020	2021	2022	2023
Australia	28,3	29,2	29,4	
Austria	42,1	43,4	43,2	42,7
Bélgica	42,2	42,1	42,4	42,6
Canadá	34,5	34,8	33,8	34,8
Chile	19,3	22,3	23,8	20,6
Colombia	18,8	19,2	19,7	22,2
Costa Rica	22,6	24,8	25,2	24,9
República Checa	34	33,7	33,2	33,7
Dinamarca	47,2	47,2	41,9	43,4
Estonia	32,8	33,5	32,6	33,5
Finlandia	41,8	43,2	43,2	42,4
Francia	45,2	45,1	45,8	43,8
Alemania	38,7	39,8	39,6	38,1
Grecia	39,5	40	41,2	39,8
Hungría	36	33,8	35,1	34,2
Islandia	36,2	34,8	35,2	35,9
Irlanda	19,4	20	20,3	21,9
Israel	29,6	32,3	32,8	29,8
Italia	42,6	42,5	42,8	42,8
Japón	32,9	33,9	34,4	..
Corea	27,7	29,8	32	28,9
Letonia	31,1	30,7	30,8	31,9
Lituania	31,2	31,9	31,6	32,6
Luxemburgo	38,3	38,2	38,3	40,9
México	17,2	16,7	16,8	17,7
Países Bajos	39	38,3	38,1	38,5
Nueva Zelanda	33,7	34,5	33,1	34
Noruega	38,7	41,3	43,4	41,4
Polonia	35,6	36,7	34,4	35,1
Portugal	35,2	35,2	36	35,8
Eslovaquia	34,8	35,4	35	35,5
Eslovenia	37,6	38,3	37,4	36,9
España	36,8	37,8	37,6	37,3
Suecia	42,6	42,8	42,5	41,4
Suiza	27,9	28	26,9	27,1
Turquía	23,9	22,9	20,9	23,5
Reino Unido	32,8	34,2	35,4	35,3
Estados Unidos	25,6	26,7	27,6	25,2
Presión fiscal promedio	33,5	34,1	34	33,9

Tabla 2.2. Tabla comparativa de presión fiscal en países de la OCDE. Fuente: OCDE, Data Explorer y elaboración propia. (Ver Anexo II)

Esto no hace otra cosa sino probar que ambos sistemas pudieran ser sostenibles o viables, y se tomará la decisión de aplicar uno u otro en función de cuestiones culturales, socioeconómicas, demográficas o políticas.

España se situaba en 2022 en el puesto número 26 de la OCDE, con una presión fiscal del 37,6%, frente al promedio de sus integrantes, que asciende al 34%, situando al país por encima de la media de la organización. Cabe destacar que si bien los países de la OCDE guardan relación en cuanto al régimen económico que presentan, no todos ellos cuentan con el mismo nivel de desarrollo. Como se enunciaba anteriormente, los países desarrollados tienden a tener una presión fiscal más elevada, frente al resto de países, que cuentan con cifras más livianas. Por tanto, si se quisiera realizar una comparativa acotada a sus países del entorno, con los que España pudiera guardar una mayor similitud en términos culturales, políticos, sociales y económicos, habría que recurrir a otros datos.

Tras acotar el estudio a un entorno más cercano, España pasa de situarse 3,6 puntos por encima de la media de la OCDE a posicionarse 3,1 puntos por debajo de la media de la UE. Esto deja entrever que los países de la Unión Europea son más propensos a tener una presión fiscal superior.

En la Tabla 2.3 se analiza la presión fiscal de la OCDE sin los países integrados en la Unión Europea, la cual desciende desde el 34% hasta el 29,4%. Lo interesante de esto es que se percibe una diferencia de 10,6 puntos con respecto a la media de la UE (40,7%), lo que denota la gran presión fiscal en la región.

Año	2020	2021	2022	2023
Australia	28,3	29,2	29,4	
Canadá	34,5	34,8	33,8	34,8
Chile	19,3	22,3	23,8	20,6
Colombia	18,8	19,2	19,7	22,2
Costa Rica	22,6	24,8	25,2	24,9
Islandia	36,2	34,8	35,2	35,9
Israel	29,6	32,3	32,8	29,8
Japón	32,9	33,9	34,4	..
Corea	27,7	29,8	32	28,9
México	17,2	16,7	16,8	17,7
Nueva Zelanda	33,7	34,5	33,1	34
Noruega	38,7	41,3	43,4	41,4
Suiza	27,9	28	26,9	27,1
Turquía	23,9	22,9	20,9	23,5
Reino Unido	32,8	34,2	35,4	35,3
Estados Unidos	25,6	26,7	27,6	25,2
Presión fiscal promedio	28,1	29,1	29,4	28,7

Tabla 2.3. Tabla comparativa de presión fiscal en países de la OCDE excluyendo la UE. Fuente: OCDE, Data Explorer y elaboración propia. (Ver Anexo II)

Una vez explicado el concepto de presión fiscal, se puede concluir que este indicador permite obtener una radiografía del nivel de los tipos impositivos o de la cantidad de tributos a los que se ven expuestas las personas físicas o jurídicas que habitan un territorio, lo que permite intuir el tipo de política fiscal que se aplica en los diferentes países.

Si bien es cierto que la métrica resulta de interés de cara a realizar comparativas con otros territorios, por la universalidad del cálculo de la misma, resulta incapaz por sí sola de demostrar si en realidad se está subiendo o bajando el nivel impositivo percibido realmente por los contribuyentes. Es decir, al tratarse de una métrica que solo toma en consideración variables macroeconómicas (recaudación total y producto interior bruto), no pormenoriza en las particularidades de la política fiscal aplicada en el territorio. Ejemplificando, si recaudación y PIB no varían interanualmente, la presión fiscal será equivalente, pero en dicho periodo podría haber tenido lugar una subida de impuestos indirectos que repercuten negativamente en el poder adquisitivo de la ciudadanía, compensada con una minoración de la recaudación por otros tributos, suponiendo, por ejemplo, rebajas fiscales en los tramos superiores del IRPF. Esto repercutiría, de forma evidente, en el poder adquisitivo de la mayoría de la población, que será la que no llegue

a percibir rentas suficientemente elevadas como para disfrutar de esa minoración de tipos. Por tanto, para conocer el caso particular de un determinado territorio se ha de ahondar en la normativa fiscal del mismo.

2.5.2. Injerencia de la tributación en la renta disponible de las familias.

Tras realizar una comparativa a escala internacional mediante el uso de la presión fiscal, cabe estudiar el efecto de la tributación de una forma más individualizada, concretándose en el impacto que esta presenta sobre la renta disponible de las familias españolas. De esta forma, se obtiene una imagen más fehaciente sobre la situación en España.

En España, la recaudación se produce por vía de varios tributos, cada uno de ellos con unas características y repercusiones diferentes. En el Informe de Recaudación Tributaria del año 2023, elaborado por la Agencia Tributaria¹⁶, se publican, entre otras cuestiones de interés, los datos de las diferentes partidas de ingresos tributarios, tipos impositivos efectivos¹⁷ y los sumatorios de las bases imponibles, totales y por tributo. Según este informe, se obtuvieron unos ingresos tributarios por total de 256.450 millones de euros en el ejercicio 2022. Estos, presentaron la distribución que se muestra en el Gráfico 2.3:

¹⁶ AGENCIA TRIBUTARIA (2024). *Informe anual de recaudación tributaria*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/IART23_es_es.pdf

¹⁷ Tipo impositivo efectivo: Se trata del porcentaje real que paga a hacienda el contribuyente. En este caso, los tipos que aparecen en el informe hacen referencia al conjunto de contribuyentes liquidados. Su cálculo es resultante del cociente de dividir la cuota líquida del impuesto entre la base liquidable del mismo.

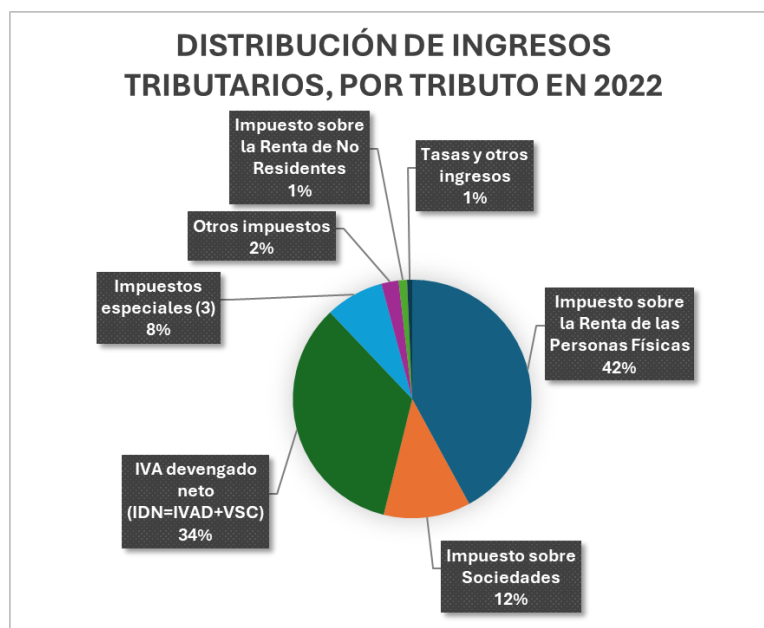


Gráfico 2.3. Distribución de ingresos tributarios, por tributo en 2022. Fuente: Agencia Tributaria (2023). Informe de Recaudación Tributaria y elaboración propia (ver Anexo III)

Se analizan a continuación las fuentes de recaudación con mayor injerencia en el poder adquisitivo de las familias españolas.

2.5.2.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El IRPF es el tributo que mayor peso tiene sobre la recaudación tributaria en España, representando el 42% de esta.

En un contexto macroeconómico como el de los años recientes, caracterizado por las elevadas tasas de inflación, la subida de las rentas brutas de los hogares, y por consiguiente de las bases imponibles, podría suponer un incremento derivado de la inflación, no representando una mejora en el poder adquisitivo o en los salarios reales. Según el Instituto Nacional de Estadística, la inflación acumulada entre el mes de diciembre del año 2018 y el mismo mes del año 2022 es del 14,3%. Por todo ello, se requiere para la realización de un estudio lo más fidedigno posible ajustar las rentas brutas de los hogares acorde a la inflación.

Como refleja el Gráfico 2.4, en el intervalo entre los ejercicios 2020 y 2023 se produce un acentuado crecimiento en las rentas brutas de los hogares. No obstante, tras actualizarlo a la inflación, se aprecia que el crecimiento es verdaderamente moderado.

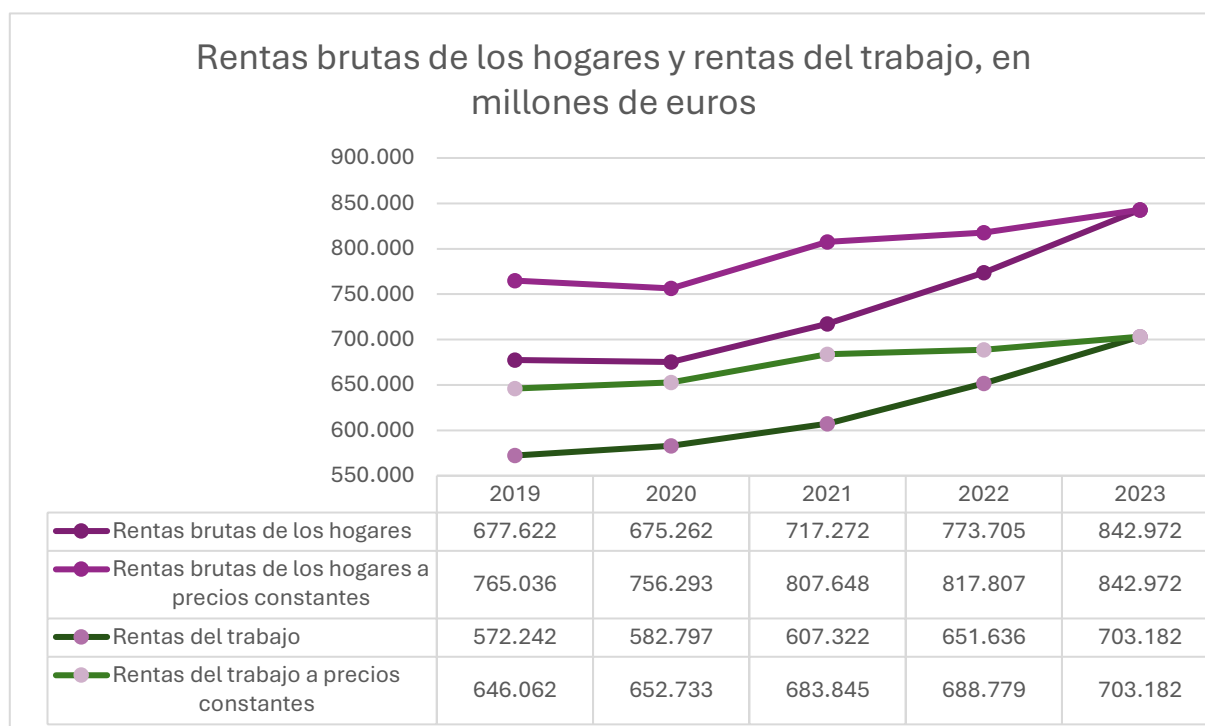


Gráfico 2.4. *Rentas brutas de los hogares, en millones de euros.* Fuente: Agencia Tributaria (2023). Informe de Recaudación Tributaria y elaboración propia (ver Anexo IV)

La situación es especialmente notoria en los ejercicios 2022 y 2023, pues las bases imponibles crecen un 7,9% y un 9,0% en términos nominales, respectivamente, lo que difiere con el crecimiento observado tras actualizar las bases imponibles, siendo este de un 1,3% y un 3,1%, respectivamente.

En cuanto a las rentas del trabajo, la tasa de variación del ejercicio 2022 con respecto al año 2021, es del 7,3%. Sin embargo, en términos reales la variación es de nada más que un 0,7%. Dicho de otra manera, pese a que la subida del importe de las rentas del trabajo es de 44.313 millones de euros, con el pertinente ajuste a la inflación equivaldría a tan solo 4.934 millones de euros. Como se comentó anteriormente, la diferencia entre el año 2021 y el año 2022 en cuanto a los tipos efectivos es de medio punto, por tanto, podríamos concluir que pese a ser la base imponible correspondiente a los rendimientos del trabajo prácticamente idéntica en ambos ejercicios (en términos reales), el tipo efectivo continúa subiendo, lo que se traduce en una mayor carga fiscal sobre el contribuyente.

Como se puede observar en el gráfico 2.5, los tipos efectivos, por su parte, continúan demostrando un crecimiento sostenido, pese a los residuales aumentos de poder adquisitivo de las familias españolas.

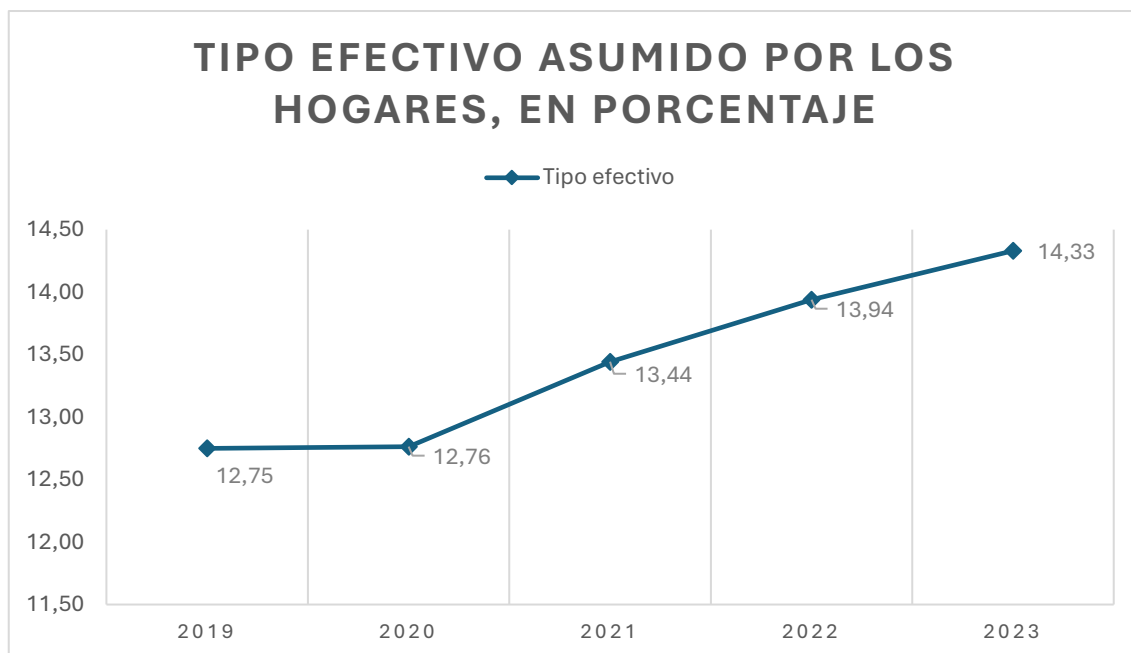


Gráfico 2.5. Tipo efectivo asumido por los hogares, en porcentaje. Fuente: Agencia Tributaria (2023). Informe de Recaudación Tributaria y elaboración propia (ver Anexo IV)

La explicación de este fenómeno se debe principalmente a la no actualización de los tramos del impuesto en referencia a la inflación con el paso de los ejercicios. Esto provoca que, ante las subidas de ingresos derivadas de la inflación, el porcentaje de los ingresos a pagar aumente debido precisamente a la progresividad del impuesto.

La escala general no se ha visto actualizada desde el ejercicio 2018, ni a nivel de tramos ni a nivel de tipo aplicable. En cuanto a la escala autonómica, sí pueden observarse actualizaciones y bajadas de tipos en algunas comunidades autónomas, así como otras apuestan por la minoración de la cuota íntegra autonómica a través del incremento de sus deducciones.

2.5.2.2. Otras fuentes de recaudación.

Cabe mencionar también otros tributos, tales como el IVA, Impuestos Especiales, ITP o ISD, entre otros. Todos ellos tendrán una incidencia en las familias, si bien es cierto que todos ellos tienen tipos proporcionales, por lo que no varían en función de la renta del contribuyente, y el devengo de los dos últimos se produce en situaciones esporádicas y generalmente poco habituales.

En lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, España presenta un tipo impositivo general del 21%, con tipos reducidos del 4% y 10%. Cuenta también con un tributo análogo en Islas Canarias (IGIC) y otro en Ceuta y Melilla (IPSI), los cuales presentan tipos reducidos motivados por la ubicación geográfica y las consecuentes desventajas que ello acarrea. En la tabla 2.4 se exponen los tipos impositivos del impuesto sobre el consumo en cada país de la OCDE.

	2020	2021	2022	2023	Tipos reducidos
Australia	10,0	10,0	10,0	10,0	0
Austria	20,0	20,0	20,0	20,0	10.0/13.0
Bélgica	21,0	21,0	21,0	21,0	0.0/6.0/12.0
Canadá	5,0	5,0	5,0	5,0	0
Chile	19,0	19,0	19,0	19,0	0
Colombia	19,0	19,0	19,0	19,0	0.0/5.0
Costa Rica	13,0	13,0	13,0	13,0	1.0/2.0/4.0
República Checa	21,0	21,0	21,0	21,0	10.0/15.0
Dinamarca	25,0	25,0	25,0	25,0	0
Estonia	20,0	20,0	20,0	20,0	0.0/9.0
Finlandia	24,0	24,0	24,0	24,0	0.0/10.0/14.0
Francia	20,0	20,0	20,0	20,0	2.1/5.5/10.0
Alemania	19,0	19,0	19,0	19,0	7.0/0.0
Grecia	24,0	24,0	24,0	24,0	6.0/13.0
Hungría	27,0	27,0	27,0	27,0	5.0/18.0
Islandia	24,0	24,0	24,0	24,0	0.0/11.0
Irlanda	23,0	23,0	23,0	23,0	0.0/4.8/9.0/13.5
Israel	17,0	17,0	17,0	17,0	0
Italia	22,0	22,0	22,0	22,0	4.0/5.0/10.0
Japón	10,0	10,0	10,0	10,0	8
Corea	10,0	10,0	10,0	10,0	0
Letonia	21,0	21,0	21,0	21,0	5.0/12.0
Lituania	21,0	21,0	21,0	21,0	5.0/9.0
Luxemburgo	17,0	17,0	17,0	17,0	3.0/8.0/14.0
México	16,0	16,0	16,0	16,0	0
Países Bajos	21,0	21,0	21,0	21,0	9
Nueva Zelanda	15,0	15,0	15,0	15,0	0
Noruega	25,0	25,0	25,0	25,0	0.0/12.0/15.0
Polonia	23,0	23,0	23,0	23,0	5.0/8.0
Portugal	23,0	23,0	23,0	23,0	6.0/13.0
Eslovaquia	20,0	20,0	20,0	20,0	5.0/10
Eslovenia	22,0	22,0	22,0	22,0	5.0/9.5
España	21,0	21,0	21,0	21,0	4.0/10.0
Suecia	25,0	25,0	25,0	25,0	0.0/6.0/12.0
Suiza	7,7	7,7	7,7	7,7	0.0/2.5/3.7
Turquía	18,0	18,0	18,0	20,0	1.0/10.0
Reino Unido	20,0	20,0	20,0	20,0	0.0/5.0
Media aritmética	19,2	19,2	19,2	19,2	

Tabla 2.2. Tipos impositivos del impuesto sobre el consumo, en los países de la OCDE. Fuente: OCDE. Ver Anexo VII

Como puede observarse, tan solo 20 de los 38 países presentan un tipo inferior al de España, situándola un punto por encima de la mediana (20%). Cabe destacar que, en virtud del artículo 91. Dos, Ley 37/1992, bienes como ciertos alimentos, libros, medicamentos y prótesis entre otros, estarán sujetos a un tipo superreducido (4%). También disfrutarán de un tipo reducido (10%) algunos bienes y servicios recogidos en el artículo 91. Uno, Ley 37/1992.

Una figura que, pese a no enmarcarse en el ámbito de la Ley General Tributaria, también repercute en el poder adquisitivo de las familias de manera recurrente es la cotización social. En el año 2025, las cantidades totales sufragadas a cuenta del trabajador corresponden al 6,48% de la base de cotización, sufragando el empleador otro 30,57%, a mayores de las cotizaciones por contingencias profesionales, que serán las cantidades establecidas en la disposición adicional cuarta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007¹⁸.

La cuestión de las cotizaciones a cargo de la empresa suscita uno de los principales debates contemporáneos en materia retributiva, y es que si bien es cierto que la definición técnica establece que dichas cantidades son obligación de la empresa (no del trabajador), constituyen un coste salarial de la persona trabajadora, mermando la capacidad del empleador de ofrecer un salario neto superior a sus trabajadores, puesto que cada euro extra que perciba el trabajador (descontadas cotizaciones) le supondrá al empleador un coste de más de 1,37€, todo ello sin contar con las retenciones correspondientes al IRPF. Cabe mencionar que la tendencia es que estos costes continúen elevándose. En el año 2023, entró en vigor el Mecanismo de Equidad Intergeneracional, el cual consiste en una cotización adicional del 0,6% a repartir entre empresa y trabajador, que se incrementará en 0,1 puntos anualmente, hasta representar el 1,2% en el año 2029. Lo mismo ocurre con la cuota de solidaridad, si bien es cierto que esta afecta únicamente a aquellas personas cuya base de cotización excede a la base máxima (4.909,50€ en 2025). Esta entró en vigor el pasado 1 de enero de 2025, que, sin profundizar en su cálculo, corresponde a un pago extra de entre el 0,92% y el 1,17% de las cantidades excedidas a la base máxima de cotización.

En lo relativo a los trabajadores por cuenta ajena, estos también han visto incrementadas las cantidades a sufragar recientemente. En el año 2023 entró en vigor el Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, estableciendo un nuevo sistema de

¹⁸ Artículo 4 de la Orden PJC/178/2025, de 25 de febrero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional para el ejercicio 2025.

cotización para los trabajadores por cuenta propia, así como una mejora de la prestación por cese de actividad. Previo a dicha reforma, el trabajador autónomo podía decidir su base de cotización libremente, no siendo así a partir del 1 de enero de 2023, puesto que deberán elegir su base de cotización dentro de un tramo que les resultará asignado en función de sus rendimientos netos anuales. Aquellos trabajadores que estuvieran de alta en el RETA previamente a la entrada en vigor y que hubieran seleccionado una base inferior a la que les corresponde con la nueva normativa, tuvieron que ajustarse a esta nueva medida. Los tramos y bases de cotización se desglosan en la Tabla 2.4.

Tramo	Rendimientos netos 2023	Base mínima	Base máxima	Cuota
1	<=670€	751,63€	849,66€	230 a 260€
2	>670 y <=900€	849,67€	900€	260 a 275€
3	>900 y <1.166,70€	898,69€	1.166,70€	275 a 357€
4	>=1.166,70 y <=1.300€	950,98€	1.300€	291 a 398€
5	>1.300 y <=1.500€	960,78€	1.500€	294 a 459€
6	>1.500 y <=1.700€	960,78€	1.700€	294 a 520€
7	>1.700 y <=1.850€	1.013,07€	1.850€	310 a 566€
8	>1.850 y <=2.030€	1.029,41€	2.030€	315 a 621€
9	>2.030 y <=2.330€	1.045,75€	2.330€	320 a 713€
10	>2.330 y <=2.760€	1.078,43€	2.760€	330 a 845€
11	>2.760 y <=3.190€	1.143,79€	3.190€	350 a 976€
12	>3.190 y <=3.620€	1.209,15€	3.620€	370 a 1.108€
13	>3.620 y <=4.050€	1.274,51€	4.050€	390 a 1.239€
14	>4.050 y <=6.000€	1.372,55€	4.139,40€	420 a 1.267€
15	>6.000€	1.633,99€	4.139,40€	500 a 1.267€

Tabla 2.3. Tramos de cotización en el RETA para el año 2023. Fuente: <https://www.elautonomo.es/es/cotizacion-2023>

Cabe mencionar que estas cantidades se han visto modificadas ligeramente en los años posteriores. En el año 2022, la cuota mínima era de 286 euros, correspondiéndose con una base de cotización de 944,40 euros, frente a una cuota máxima de 1.232, que corresponde a una base de cotización de 4.070 euros.

Esta reforma implica una mayor presión recaudatoria sobre los trabajadores autónomos que eligieran una base de cotización inferior, puesto que deberán ajustarse a los tramos establecidos, así como minora su libertad de elección en materia de previsión social. Constituye, en esencia, una minoración de poder adquisitivo de personas que se encontraran en dicha situación y de todas aquellas que, habiéndose dado de alta posteriormente, hubieran optado por dicha opción en el caso de contar con la posibilidad.

3. FISCALIDAD DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO Y DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

Resulta necesario acotar el concepto de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, sin que ello se realice solo en el contexto de la normativa doméstica, sino también tomando en consideración lo dispuesto en los diferentes convenios de doble imposición (en adelante CDI), que son tratados internacionales por los cuales los estados firmantes acuerdan una serie de pactos, previniendo así que algunos rendimientos sean gravados en ambos territorios simultáneamente por incompatibilidades presentes en las legislaciones de estos. Dada la cantidad de convenios firmados por España y con otros estados, pormenorizar en cada uno de ellos de forma individual resulta de una amplia complejidad y se excede del objeto del presente trabajo. Por ello, se hará uso del Modelo de Convenio de la OCDE, en adelante MCOCDE, siendo este el más empleado.

3.1. Concepto de residencia fiscal en España.

La determinación del ejercicio de la potestad tributaria deriva del concepto de residencia fiscal, cuya fijación depende de la normativa propia de cada uno de los países involucrados, así como de lo dispuesto en los convenios de doble imposición firmados entre sí, en caso de haberlos. Por tanto, podrán concurrir en una misma persona varias residencias fiscales, por motivo de la diferencia de criterios presente en el ordenamiento jurídico de cada país, siendo resuelta dicha situación mediante la aplicación de los criterios establecidos en el pertinente CDI.

La residencia fiscal resulta de una gran importancia, puesto que las diferencias en materia tributaria entre países pueden afectar sustancialmente a la cantidad final de ingresos percibidos por el trabajador. Lo será también a la hora de aplicar regímenes especiales como el de expatriados o el de impatriados, formando parte ambos del IRPF y por tanto siendo requisito necesario ser considerado residente fiscal en España.

En España, las rentas del trabajo pueden tributar bien en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes o IRNR, o bien en el IRPF, en función de la ubicación de su residencia fiscal. Estarán sujetas al IRPF aquellas personas físicas que residan fiscalmente en España, mientras que los no residentes tributarán por el IRNR.

3.1.1. Concepto de residencia fiscal en España.

El concepto de residencia fiscal emana de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concretamente de su artículo 9, siendo matizado pertinentemente por los convenios de doble imposición. Este artículo determina que el contribuyente es residente en territorio español, a efectos meramente fiscales, cuando cumple con cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) *“Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país”*¹⁹.

Esto quiere decir, a efectos prácticos, que todas aquellas personas que permanecen físicamente en el territorio nacional más de 183 días se presumirán residentes en España. La acreditación de residencia fiscal en otro país se logra generalmente mediante la emisión de un certificado de residencia fiscal, emitido por la administración de dicho país. La Agencia Tributaria tiene expresamente prohibido por el Tribunal Supremo (STS 915/2022, de 12 de junio) rechazar un certificado de residencia fiscal emitido por un país firmante de convenio de doble imposición. No obstante, si bien es cierto que la Administración Tributaria debe respetar la soberanía del país emisor, la sentencia indica que debe hacerlo a efectos de aplicación del convenio de doble imposición, no entrando a valorar situaciones en las que el otro estado no sea firmante.

Con anterioridad a esta sentencia, la Administración y los tribunales españoles han rechazado como prueba, en alguna ocasión, certificados de residencia fiscal al entender que deben tomarse en consideración otros documentos y circunstancias (RTEAC de 18 de septiembre de 2018 y STSJ de Madrid 177/2018, de 25 de abril)²⁰.

La Ley otorga a la Administración, de igual manera, la capacidad de exigir al contribuyente la prueba de su residencia por más de 183 días en ese año natural a aquellas personas que declaren ser residentes en países considerados como jurisdicciones no cooperativas (paraísos fiscales).

¹⁹ Ley 35/2006 LIRPF Art. 9.1 a).

²⁰ ESPINOSA DE LOS MONTEROS GARDE, SALVADOR (2022). *“Fiscalidad Internacional, Tomo I”* en el Capítulo 19: *“Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”*. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ISBN: 978-84-454-4448-1.

En cuanto a las ausencias esporádicas, la legislación española no desarrolla dicho concepto, por lo que, para obtener una definición más certera habría que remitirse, de nuevo, a la jurisprudencia. Concretamente, el Tribunal Supremo establece los siguientes criterios en las sentencias 1850/2017, de 28 de noviembre, 56/2018, de 18 de enero y 357/2018, de 6 de marzo:

- Las ausencias cuya duración es superior a los 183 días naturales no pueden ser calificadas de ausencia esporádica, al abarcar estas un periodo superior al necesario para la presunción de residencia habitual.
 - La interpretación literal del artículo 9 LIRPF implica que solo tendrá la consideración de esporádica si es ocasional. Dicho de otra manera, estas no obedecen a un patrón prefijado, continuo o permanente. Esto implica que no podrán comprender periodos dilatados en el tiempo²¹.
- b) *“Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”* ²².

Se produce esta situación cuando o bien el contribuyente recibe la mayor parte de sus ingresos de entidades españolas, o bien tiene la mayor parte de su patrimonio depositado o ubicado en territorio español o pudiera ejercitar la mayoría de sus derechos. En definitiva, cuando su principal sustento vital derive del territorio español.

Si bien es cierto que el centro de intereses económicos es un concepto jurídico indeterminado, el criterio establecido por parte de la Dirección General de Tributos (DGT) para la determinación de este es una combinación entre las dos situaciones mencionadas en el párrafo anterior, como ha puesto de manifiesto en algunas consultas vinculantes como la V0053/2017, o la V5353/2016, de 19 de diciembre²³.

- c) La ley establece también en el artículo 9.1 b) que *“se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”*.

²¹ PILAR ÁLVAREZ BARBEITO (2018) *Interpretación jurisprudencial del concepto de ‘ausencias esporádicas’ a efectos de determinar la residencia habitual en España*. Gómez-Acebo & Pombo.

²² Ley 35/2006 LIRPF Art. 9.1 b).

²³ ESPINOSA DE LOS MONTEROS GARDE, SALVADOR (2022). *“Fiscalidad Internacional, Tomo I”* en el Capítulo 19: *“Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”*. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ISBN: 978-84-454-4448-1.

De igual manera, el artículo 10 LIRPF establece que serán considerados contribuyentes o residentes fiscales en España las personas físicas que posean la nacionalidad española y que tengan su residencia en territorio extranjero por motivos de su pertenencia a misiones diplomáticas o consulados españoles. Tendrán también esta consideración los representantes del Estado español en organismos internacionales y los funcionarios públicos destinados en el extranjero.

La LIRPF determina en su artículo 8.2 que aquellas personas que trasladen y acrediten su residencia en un territorio considerado, a ojos de la legislación española, como un paraíso fiscal, seguirán siendo contribuyentes en territorio español durante el ejercicio en el que se produzca el cambio y los cuatro siguientes.

Cabe destacar también que la legislación española no permite la división del ejercicio fiscal, por lo que si una persona es considerada como residente fiscal mantendrá su condición durante todo el ejercicio.

3.1.2. Residencia fiscal y el Modelo de Convenio de la OCDE.

Como se ha mencionado anteriormente, el mero cumplimiento de uno de los dos criterios establecidos en el artículo 9 LIRPF supone la residencia fiscal en España. Existen situaciones en las cuales el contribuyente cumple los requisitos de residencia establecidos por España, a la par que los de otro país. En estos casos, se produce un conflicto de residencia, el cual se resuelve de dos posibles maneras:

1. Si ambos países son firmantes de convenio de doble imposición, se resolvería mediante la aplicación de este²⁴.
2. Si no son firmantes de convenio de doble imposición, se produce una situación en la cual ambos países podrían gravar al mismo contribuyente por el mismo hecho imponible. La razón de la existencia del convenio de doble imposición es precisamente la de evitar que ocurran estas situaciones. Esto convierte a los países no firmantes, que suelen ser consideradas jurisdicciones no cooperativas, en destinos poco atractivos aún si se cumpliera alguno de estos requisitos.

Para la resolución de conflictos de residencia, el MCOCDE determina en su artículo 4 una serie de criterios de desempate, que resolverán conforme al siguiente orden:

²⁴ Consulta vinculante V0554-24 de la Agencia Tributaria.

- a) Será residente exclusivamente en el estado en que se ubique una vivienda permanente a su disposición. En caso de disponer de una en ambos estados, será residente en el país donde se ubique su centro de intereses vitales.
- b) Si no fuera posible determinar la ubicación de su centro de intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a disposición en ninguno de los dos estados, será residente en el estado en el que viva habitualmente.
- c) Si viviera habitualmente en ambos estados, o en ninguno, será residente en el estado del que posea la nacionalidad.
- d) Si tuviera ambas nacionalidades, o ninguna, las autoridades que ostenten las competencias en materia tributaria resolverán de mutuo acuerdo.

3.2. Concepto y tributación de los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas de residentes fiscales en España.

Tanto los rendimientos del trabajo como los de las actividades económicas son los que percibirán los trabajadores que son objeto del presente trabajo. Se estudian a continuación su concepto y tributación dentro del marco normativo español, que resultará de aplicación a las personas con residencia fiscal en España.

3.2.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el tributo encargado de gravar las diferentes rentas percibidas por las personas físicas, tomando en consideración sus circunstancias personales y familiares, así como la naturaleza de las diversas tipologías de rentas percibidas. Se regula en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante LIRPF).

Este impuesto se aplica en todo el territorio nacional excepto en las comunidades autónomas del País Vasco y Navarra, que cuentan con sus propias normas forales. En el resto de España, el impuesto se encuentra cedido de manera parcial a las comunidades autónomas, que tienen potestad para regular ciertos aspectos, tales como el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el gravamen autonómico, la escala aplicable a la base general, ciertas deducciones en la cuota íntegra autonómica y los aumentos y disminuciones en los porcentajes de deducción por vivienda habitual²⁵.

²⁵ Artículo 46.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

3.2.1.1. Tipos de rentas en el IRPF.

Los tipos de rentas sujetas al impuesto son las siguientes²⁶:

- **Rendimientos del trabajo.** Son aquellos derivados de la realización de un empleo por cuenta ajena.
- **Rendimientos del capital.** Son los que provienen de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de los que el contribuyente es titular y que no están afectos a actividades económicas desarrolladas por él mismo.
- **Rendimientos de las actividades económicas.** Son aquellos resultantes de la actividad profesional o empresarial desarrollada por cuenta propia.
- **Ganancias y pérdidas patrimoniales.** Son incrementos o decrementos experimentados en el patrimonio del contribuyente como consecuencia de una alteración en su composición.
- **Imputaciones de renta.** Son rentas ficticias atribuidas al contribuyente por la ley del impuesto.

Algunas de estas rentas podrán tener la consideración de no sujetas, o exentas. En cuanto a las no sujetas, se caracterizan por no constituir un hecho imponible a la vista del IRPF. Estas vienen determinadas en los artículos 6, 33 y 42 de la LIRPF. Las rentas exentas son aquellas que cuentan con el beneficio de la exención fiscal. Estas se recogen en los artículos 7, 33 y 42 LIRPF. Ninguna de estas rentas tributará por el impuesto y no se tendrán en cuenta para el cálculo de la base imponible.

En cuanto a su periodo impositivo, este será el año natural, siendo su devengo el día 31 de diciembre. En caso de fallecimiento del contribuyente, la fecha de devengo será el día que se produzca dicho suceso.

3.2.2. Rendimientos del trabajo en España.

La ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, define las rentas del trabajo en su artículo 17 como *“todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*. En particular, lo son los sueldos y salarios, prestaciones por desempleo, remuneraciones en concepto de gastos de representación, las dietas y asignaciones para gastos de viajes, las cantidades satisfechas por promotores de planes y fondos de pensiones y las contribuciones o

²⁶ Ley 35/2006 Art. 6.2

aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones.

Las diversas rentas pueden ser tanto dinerarias como en especie. Estas últimas consisten en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios para fines particulares, y de forma gratuita o por precio inferior al de mercado. La determinación de si una renta se percibe en especie o no radica en los fines particulares a los cuales hace referencia la norma. Como ejemplo de retribución en especie, y sin pretender abordar de forma exhaustiva la cuestión, lo será la cesión al trabajador de un vehículo propiedad de la empresa en el caso de que esté autorizado a emplearlo para fines particulares, no siendo así considerada en el caso de estar cedido únicamente para su uso con fines laborales. La DGT establece a este respecto que el uso de dicho vehículo para desplazarse desde el domicilio particular será considerado una retribución en especie²⁷.

3.2.2.1. Esquema de tributación

En el IRPF, los rendimientos íntegros del trabajo se integran en la base imponible tras la aplicación de una serie de reducciones, estipuladas en los artículos 18 y 20 de la ley del impuesto, así como minorándose en las cantidades estipuladas como gastos deducibles. Este cálculo responde al siguiente esquema:

<u>Rendimiento íntegro</u>
<u>(-) Reducciones artículo 18</u>
<u>(-) Gastos deducibles</u>
<u>(=) Rendimiento neto</u>
<u>(-) Reducciones artículo 20</u>
<u>(=) Rendimiento neto reducido</u>

Serán considerados rendimientos íntegros del trabajo las retribuciones, sean dinerarias o en especie, que deriven de forma directa o indirecta del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria. Es condición indispensable que estas no procedan de una actividad económica.

Las manifestaciones más frecuentes son los sueldos y salarios, las prestaciones por desempleo, las remuneraciones en concepto de gastos de representación, las

²⁷ Consulta vinculante V2799-23.

aportaciones satisfechas por las entidades promotoras de planes de pensiones o las dietas y asignaciones fruto de gastos de viaje, a excepción de los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, dentro de los límites establecidos legalmente.

Para el cálculo del rendimiento neto, se computarán los rendimientos íntegros en su totalidad, salvo que resulte de aplicación alguna de las reducciones establecidas en el artículo 18 de la Ley del impuesto. Posteriormente, se sustraerán los calificados como gastos deducibles en el artículo 19. Estos son, exclusivamente, los siguientes:

- a) Los importes correspondientes a cotizaciones a la Seguridad Social, o mutualidades obligatorias de funcionarios.
- b) Las detracciones por derechos pasivos.
- c) Cotizaciones a colegios de huérfanos u otras entidades de naturaleza similar.
- d) Las cuotas aportadas a sindicatos y colegios profesionales, siempre y cuando estas sean obligatorias. Se podrá deducir una cuantía total de 500 euros, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones.
- e) Determinados gastos de defensa, con límite de 500 euros.
- f) 2.000 euros, con carácter general, en concepto de otros gastos.
 - a. 2.000 euros adicionales para personas demandantes de empleo que trasladen su residencia con motivo del inicio de un nuevo trabajo. Tendrán derecho a esta deducción en el periodo en el que se produce el suceso y el siguiente.
 - b. Hasta 7.750 euros adicionales para personas con cierto grado de discapacidad.

El rendimiento neto reducido será el resultado de aplicar la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, estipulada en el artículo 20, y será integrado junto con el resto de los rendimientos en la base imponible general.

3.2.3. Rendimientos de actividades económicas en España.

De acuerdo con el artículo 27 LIRPF son aquellos que proceden del trabajo personal y del capital, siempre y cuando se produzca una organización por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos, interviniendo en la producción de bienes y servicios.

Concretamente, el artículo 27 LIRPF determina que tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas los derivados *“de las actividades extractivas,*

de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”

Se incluirán también las prestadas por socios a entidades participadas, en tanto en cuanto estos rendimientos se incluyan en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, es decir, las actividades profesionales, y el contribuyente se incluya en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) o en una mutualidad de previsión social que resulte de alternativa a dicho régimen. De no cumplirse, serán calificados como rendimiento de trabajo personal.

Serán también consideradas actividades económicas el arrendamiento de inmuebles, siempre que para su realización se requiera una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

3.2.3.1. Esquema de tributación

Para el cálculo del rendimiento neto reducido y su posterior integración en la base imponible general, la LIRPF establece tres posibles métodos para la determinación del rendimiento neto de la actividad:

Método de estimación directa normal.

El rendimiento neto se calculará mediante lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 30 LIRPF, relativo a las normas específicas para la determinación del rendimiento neto a través de este método. En esencia, el cálculo se realizará mediante la siguiente fórmula:

Ingresos
(-) Gastos deducibles
(-) Reducciones
(=) Rendimiento neto reducido

Método de estimación directa simplificada.

La modalidad de estimación directa simplificada se plantea alternativamente a la estimación directa normal, simplificando ciertas obligaciones contables. El cálculo se realiza, en esencia, de manera similar a lo establecido en el anterior método:

Ingresos computables
(-) Gastos deducibles
(=) Rendimiento neto previo
(-) Gastos de difícil justificación (5% del rendimiento neto previo, con máximo de 2000€)
(-) Reducciones
(=) Rendimiento neto reducido

Este método resultará de aplicación para aquellas personas que cumplan las siguientes condiciones:

- Que no hagan uso del régimen de estimación objetiva.
- Que el importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades económicas, en el ejercicio previo, no exceda los 600.000 euros, con carácter anual.
- Que no se haya renunciado a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

En lo relativo a los gastos deducibles, serán imputables los mismos que en estimación directa normal, salvando algunas particularidades:

- Se incorporan los “gastos de difícil justificación”, que vienen a sustituir al conjunto de provisiones establecidas en la LIS, que no resultarán computables en este régimen.
- Las amortizaciones del inmovilizado material se realizarán de forma lineal y según unas tablas específicas de este método.

Las reducciones serán las mismas que las que resulten de aplicación en el método de estimación directa normal. No obstante, la reducción establecida en el artículo 32.2 será incompatible con los gastos de difícil justificación.

Estimación objetiva

La estimación objetiva simplifica aún más ciertas obligaciones, pudiéndose aplicar solo a las actividades empresariales que reúnan ciertos requisitos establecidos en el artículo 31 LIRPF:

- a) Requisitos subjetivos: La actividad debe tener carácter empresarial, siendo esta desarrollada por personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.
- b) Requisitos objetivos:

- a. Deben estar comprendidos en la orden ministerial que desarrolla el régimen de estimación objetiva.
- b. No haber superado, el año inmediato al anterior, los límites fijados en dicha orden.
- c. No encontrarse excluido del régimen simplificado del IVA o IGIC.
- d. No haber renunciado al régimen.

El cálculo del rendimiento neto reducido de la actividad para todas las actividades, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, se realiza acorde al siguiente esquema:

Rendimiento anual por unidad de módulo (antes de amortización)
(-) Minoración por incentivos al empleo
(-) Minoración por incentivos a la inversión
(=) Rendimiento neto minorado
Aplicación de índices correctores
(=) Rendimiento neto de módulos
(-) Reducciones
(-) Gastos
(+) Otras percepciones empresariales
(=) Rendimiento neto de la actividad
(-) Reducción por irregularidad (30%)
(=) Rendimiento neto reducido de la actividad

3.3. Tributación de los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas de personas físicas no residentes fiscalmente en España.

Si bien anteriormente se ha expuesto la forma de tributación empleable por las personas físicas residentes fiscales en el territorio español, se explica a continuación cómo lo harán aquellas que obtengan rentas en territorio español, pero cuya residencia fiscal se ubique en el extranjero. El tributo que se encarga de ello es el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3.3.1. El impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

El impuesto se regula a través del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004. Al igual que el IRPF, el IRNR cuenta con su propio reglamento, publicado en el Real Decreto 1776/2004, el cual matiza algunos aspectos de la ley del propio impuesto.

Cabe mencionar que la sujeción al impuesto se establece en un sentido negativo, es decir, estarán sujetas aquellas rentas que no lo estén ni por IRPF ni por el Impuesto de Sociedades, en su caso. Por ello, se incluye dentro de su marco normativo al artículo 9 de la LIRPF, en el que se determina la residencia fiscal de las personas físicas, concepto desarrollado anteriormente, así como lo dispuesto en el artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades²⁸.

3.3.1.1. Contribuyentes

Como se acaba de indicar en el epígrafe anterior, tendrán la consideración de contribuyentes del IRNR las personas que no lo sean por IRPF o IS.

Lo serán también los comprendidos por el artículo 10.1 LIRPF, es decir, las personas con nacionalidad extranjera que sean residentes en España debido a su empleo, siendo miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares o funcionarios que desempeñen en España un cargo o empleo oficial. También lo serán las entidades extranjeras que se encuentren en régimen de atribución de rentas, siempre que estas tengan presencia en territorio español.

Podrán ser también contribuyentes por el impuesto las personas acogidas al Régimen de Impatriados, recogido en el art. 93 LIRPF, y que se desarrollará más adelante en el capítulo 4.2.

3.3.1.2. El establecimiento permanente

El establecimiento permanente es un concepto clave a la hora de gravar los diferentes rendimientos, empleándose para determinar qué rentas están sujetas a gravamen en el IRNR, al imputarse estas a la actividad del EP.

²⁸ GABINETE JURÍDICO DEL CEF (2024). *“Guía Fiscal 2024”*. Centro de Estudios Financieros. ISBN: 978-84-454-4729-1

El concepto de establecimiento permanente se desarrolla bilateralmente, mediante la legislación interna y los convenios y tratados internacionales.

En lo que respecta a la normativa interna, se desarrolla su concepto en el artículo 13.1 a) TRLIRNR. Se entenderá que el contribuyente opera con mediación de un establecimiento permanente en los siguientes casos:

- En los casos en los que se disponga, en el territorio nacional, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier tipo, realizándose en ellos la actividad, de manera total o parcial. Esta circunstancia es referida de manera análoga por el MCOODE 2017 como “lugar fijo de negocios”, en su artículo 5.1.
- En los casos en los que el contribuyente actúe en el territorio nacional por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad no residente. Debe, a mayores, hacer ejercicio habitual de sus poderes. A esta circunstancia se hace mención en el MCOODE 2017, en su artículo 5.5.

La legislación interna también matiza algunos casos concretos: *“En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.”*

3.3.1.3. Establecimiento permanente y nómadas digitales.

En lo relativo al establecimiento permanente, cabe hacer una serie de matizaciones que pueden constituir factores determinantes en materia tributaria. Estas se desglosan a continuación en función del modelo de trabajador, nómada digital o freelancer.

Trabajadores por cuenta ajena y/o nómadas digitales

Desde la perspectiva de los trabajadores en remoto, surge la duda de si una persona que desempeñe un trabajo por cuenta ajena en España para una empresa extranjera hace que la empresa posea un establecimiento permanente en España.

La consulta vinculante V0066-22 responde al caso de un trabajador que, por motivo del COVID-19, se vio obligado a permanecer temporalmente en España. El trabajador decidió después, y de manera unilateral, permanecer en España por un periodo superior a 183 días, trabajando para la empresa extranjera. Dicho trabajador no

tenía competencias para firmar contratos en nombre de su empresa, pese a desempeñar un alto cargo en la misma.

La DGT establece, en virtud de la normativa desarrollada en el anterior epígrafe, que los hechos solo podrían ser constitutivos de establecimiento permanente si se cumplía alguno de los siguientes preceptos:

- a) Que la empresa disponga de un lugar fijo de negocios en España.

En lo que a ello respecta, el párrafo 18 de los comentarios del artículo 5 del MCOODE 2017 aclara que la realización de una actividad económica en el domicilio de un empleado, de manera intermitente, no sería suficiente para constituir un establecimiento permanente. Sí que lo sería si el empleado tuviera un espacio destinado para ello en su domicilio, de manera continuada y estando obligado a trabajar remotamente por la empresa, considerándose que dicho espacio está a disposición de esta.

Resumiendo, la obligación por parte de la empresa será el matiz que diferencie entre si es constitutivo de establecimiento permanente o no. No se considerará obligado, por ejemplo, en los casos que el trabajador tenga a disposición unas oficinas de la empresa, pero opte por no usarlas.

- b) Que la empresa ejerza su actividad en España mediante un agente que actúe en nombre de la entidad.

El artículo 5 apartado 5 del MCOODE establece que, si el trabajador concluye habitualmente contratos o desempeña un papel principal en el proceso, se considerará que la empresa cuenta con un establecimiento permanente en el país. No obstante, la conclusión de los contratos debe realizarse de manera rutinaria, que deben celebrarse:

- En nombre de la empresa.
- Para la transmisión de la propiedad o para la cesión del uso, de un bien del que sea propietaria la empresa o cuyo derecho de uso tenga.
- Para la prestación de servicios por esa empresa.

La consulta concluye que, dadas las circunstancias, la empresa no cuenta con un establecimiento permanente en territorio español por consecuencia de la actividad del mencionado trabajador.

Cabe recalcar que lo comentado previamente se somete al convenio firmado entre el Reino de España y el Reino Unido, cuyo artículo 5 es análogo al que enuncia el MCOODE. Así, resulta posible conocer la normativa que resultará de aplicación con

carácter general entre países que firmen dicho modelo de convenio, pero no sería válido en absolutamente cualquier escenario.

Trabajadores por cuenta propia o *freelancers*.

En el caso de los *freelancers*, la existencia o no de EP quedará limitada a los casos en los que exista un lugar fijo de negocios en territorio español, tal y como establece el TRLIRNR en su artículo 13.1 a). En este sentido, resulta complejo entender que un trabajador por cuenta propia que no reside fiscalmente en España se encuadre en esta casuística. Por lo general, los rendimientos de un *freelancer* que tributen en España por el IRNR serán derivados de las prestaciones de servicios remotos a pagadores españoles, no constituyendo en este caso un lugar fijo de negocios en territorio nacional. Podrán ser también obtenidos por personas que pasen un breve periodo de tiempo en territorio español, no cumpliendo con ninguno de los criterios de residencia.

No obstante, el artículo 5 del MCOCDE establece que no es la duración el factor decisivo, sino la regularidad y estabilidad. En estos términos, un trabajador autónomo que transcurra recurrentemente un determinado periodo todos los años en territorio nacional y desarrolle su actividad en una ubicación que pudiera ser constitutiva de EP, sí estaría obteniendo sus rendimientos por mediación de esta figura.

Por lo particular de esta casuística, únicamente se estudiará más adelante la tributación de los rendimientos de actividades económicas que hayan sido obtenidos sin mediar EP.

3.3.1.4. Rendimientos sujetos al IRNR.

El IRNR establece en su artículo 13.1 TRLIRNR las rentas consideradas como obtenidas en territorio español y, por tanto, sujetas al impuesto:

- a) Las rentas de actividades económicas con mediación de establecimiento permanente.
- b) Las rentas de actividades económicas sin mediación de establecimiento permanente.
- c) Los rendimientos de trabajo.
- d) Las pensiones y otras prestaciones, siempre que deriven de empleos o entidades españolas o que operen por establecimiento permanente en España.

- e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración.
- f) Algunos rendimientos de capital mobiliario.
- g) Rendimientos derivados de bienes muebles, situados en territorio español.
- h) Rentas imputadas a personas físicas titulares de inmuebles urbanos no afectos a actividad económica.
- i) Algunas ganancias patrimoniales.

Se estudian a continuación los rendimientos que afectan al trabajo personal, concretándose en los rendimientos del trabajo y los rendimientos de actividades económicas sin mediación de establecimiento permanente.

3.3.2. Rendimientos del trabajo en fiscalidad internacional.

Son aquellos percibidos por trabajos realizados para pagadores extranjeros, así como otras retribuciones derivadas de dichos trabajos.

El artículo 13.1.c) del TRLIRNR señala que estarán sujetos al impuesto los siguientes rendimientos del trabajo, cuando sean obtenidos por residentes fiscales en países extranjeros en los siguientes supuestos:

- Los derivados, de manera directa o indirecta, de una actividad desarrollada en territorio español.
- Las retribuciones satisfechas por la Administración española, salvo si el trabajo se presta íntegramente en el extranjero y es sometido a tributación por un tributo de naturaleza personal.
- Las retribuciones de empleados de buques y aeronaves en tráfico internacional, cuando estas sean satisfechas por entidades o empresarios españoles, o extranjeros que operen mediante un establecimiento permanente, salvo si el trabajo se presta íntegramente en el extranjero y es sometido a tributación por un tributo de naturaleza personal.

Se enumeran también, en el artículo 14.1 a) y b) del TRLIRNR, una serie de rentas consideradas exentas.

En fiscalidad internacional, los rendimientos del trabajo se someten a lo establecido en los convenios de doble imposición, en caso de existir, por encima de lo que determinase el orden jurisdiccional local. Por ello, toda operación de estas características deberá estudiarse desde esta perspectiva.

El Modelo de Convenio de la OCDE, establece tres categorías de rendimientos del trabajo: los rendimientos del trabajo dependiente, las pensiones derivadas del trabajo dependiente y el caso de los estudiantes.

El artículo 15.1 MCOCDE determina que, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un estado contratante solo pueden ser gravados por dicho estado, a excepción de aquellos casos en los que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro estado contratante. En otras palabras, las rentas derivadas del trabajo dependiente solo serán sometidas a tributación en el estado en el que reside el contribuyente, salvo que el trabajo sea realizado en otro estado del que no es residente.

Este criterio está siendo cuestionado por diversos actores internacionales y la comunidad académica, puesto que el auge del teletrabajo permite que ciertos trabajos se realicen desde cualquier parte del mundo²⁹.

A efectos de atribución de la potestad de gravamen, el MCOCDE establece tres criterios:

- Criterio de permanencia. El art. 15.2 MCOCDE establece que el estado en el que se realiza la actividad puede gravar las rentas derivadas de la misma cuando el contribuyente permanezca en su territorio durante uno o varios periodos un total de más de 183 días, es decir, de 184 en adelante. Se computarán todos los días que el contribuyente pase en el estado de la actividad, independientemente de que esté o no realizando la actividad, y exceptuando aquellos días en los que se encuentre en dicho estado con motivo de tránsito entre dos puntos exteriores a este. El periodo de referencia será el ejercicio fiscal acorde al territorio donde se realiza el trabajo, es decir, si el trabajo es realizado en España y el otro estado tuviera un periodo impositivo diferente (del 1 de junio al 31 de mayo, por ejemplo), podría darse la situación de que el contribuyente transcurriera más de 183 días por periodo impositivo en ambos países, de acuerdo con su normativa interna. El MCOCDE indica que el periodo a tener en consideración será del 1 de enero al 31 de diciembre, conforme a la normativa española, al ser este el país donde se realizan los trabajos.

²⁹ VEGA BORREGO, FELIX ALBERTO (2022). *"Fiscalidad Internacional, Tomo I"* en el Capítulo 20: *"Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición"*. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ISBN: 978-84-454-4448-1.

- Criterio del pagador. El estado de la actividad podrá gravar la renta cuando esta sea pagada por, o en nombre de, un empleador con residencia en dicho estado. Dicho de otra forma, si el empleador tiene residencia en el estado de la actividad, este podrá gravar dicha renta, mientras que si el pagador reside en el extranjero el estado de la actividad no podrá gravar dicha renta acogiéndose a este criterio.
- Criterio del EP. El estado de la actividad podrá gravar al trabajador si sus remuneraciones son soportadas por un EP que el empleador tenga en dicho estado. Los comentarios del artículo 15 matizan la expresión “soportadas por”, matizando que el estado de la actividad debe tener potestad de gravamen si la remuneración del trabajador puede reducir la base imponible de un sujeto que tributa en su territorio.

En lo relativo a empleados públicos, el artículo 19.1 b) MCOCDE establece con carácter general la tributación exclusiva en el estado de la fuente, pudiendo ser gravados en el estado de residencia solo en el caso de que los servicios se presten en dicho estado y el contribuyente sea nacional del estado de residencia o no haber adquirido la condición de residente solamente para prestar dichos servicios.

3.3.2.1 Tributación de los rendimientos del trabajo en el IRNR. Artículo 13.1 c) LIRNR.

Se expone a continuación el proceso de cálculo de la cuota tributaria.

Base imponible.

La base imponible en este tipo de casos estará constituida por su importe íntegro, sin que resulten de aplicación ningún tipo de deducción, salvo en los casos en los que el contribuyente sea una persona física residente en un estado miembro de la Unión Europea o en uno integrante del Espacio Económico Europeo, con el que exista un efectivo intercambio de información, en cuyo caso serán deducibles, a efectos de cálculo de la base imponible, los gastos previstos en la LIRPF. Se establece para ello el requisito indispensable de acreditar su relación directa con los rendimientos obtenidos en España y su vínculo económico, directo e indisociable, con la actividad realizada en el país.

Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen que aplicará para estos supuestos será del 24% con carácter general, reduciéndose al 19% en países miembros de la Unión Europea o integrantes

del Espacio Económico Europeo, con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria.

Cabe destacar que los rendimientos de trabajo percibidos por no residentes que presten servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero, en los casos en los que no sean contribuyentes del IRPF y cuando no resulte de aplicación la normativa específica recogida en Tratados Internacionales en los que España sea parte, se someterán a un tipo de gravamen del 8%.

De igual manera, los trabajadores no residentes que perciban rentas derivadas de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada tributarán a un tipo de gravamen del 2%.

Deducciones.

Solo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos, previstas en la LIRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las retenciones practicadas sobre las rentas obtenidas.

3.3.3. Rendimientos de actividades económicas en fiscalidad internacional.

Algunos trabajadores deslocalizados pueden percibir rentas catalogadas como actividades económicas. Es el caso concreto de los *freelancers*, bien desarrollando su actividad para clientes españoles desde el extranjero, o bien realizando trabajos puntuales en territorio nacional.

Tal y como se establece en el artículo 13.1 b), del TRLIRNR, se entienden como actividades económicas desarrolladas sin mediación de establecimiento permanente las siguientes:

- Las actividades económicas realizadas en territorio español, a excepción de:
 - Las recogidas en cualquier otro párrafo del artículo 13 de la misma ley.
 - *“Los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición”.*
- Las prestaciones de servicios relativas a realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión, que sirvan a actividades económicas

desarrolladas en territorio español o que sean referidas a bienes situados en este.

- Las actividades económicas derivadas de la actuación de carácter personal de deportistas y artistas, en territorio español. Incluye aquellas percibidas por distintas entidades o personas.

El MCOCDE establece en su artículo 7.1 que los beneficios de actividades económicas obtenidos en un estado serán gravables únicamente por ese estado, salvo que la persona realice su actividad en el otro estado existiendo mediación de establecimiento permanente. Por tanto, los rendimientos de los trabajadores por cuenta propia tributarán en el país de residencia de estos (si este fuera firmante de un convenio basado en este modelo), al no ser constitutiva su actividad de establecimiento permanente.

3.3.3.1. Tributación de los rendimientos del trabajo en el IRNR. Artículo 13.1 b) LIRNR.

En el caso de no existir un convenio aplicable, para el cálculo de la cuota tributaria, y tratándose de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 24, 25, 26 y 27 del TRLIRNR.

Base imponible.

En cuanto a la cuantía de la base imponible, en el caso concreto de este tipo de rendimientos resultará del cálculo de la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos, comprendiendo estos los de personal, aprovisionamiento de materiales y de suministros.

Al igual que en el caso de los rendimientos del trabajo, serán deducibles los gastos previstos en la LIRPF cuando el contribuyente sea una persona física que resida en un estado miembro de la Unión Europea o en uno integrante del Espacio Económico Europeo, con el que exista un efectivo intercambio de información, estableciéndose el mismo requisito que en el caso anterior.

Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen que aplica será el mismo que para el caso de los rendimientos del trabajo, es decir, los residentes en la UE, Islandia, Noruega y

Liechtenstein tributarán a un tipo del 19%, frente al resto de contribuyentes, que lo harán al 24%.

Deducciones.

Resultarán de aplicación las mismas que en el caso de los rendimientos del trabajo.

4. REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES PARA LA MOVILIDAD INTERNACIONAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.

El ordenamiento jurídico español reconoce ciertos beneficios fiscales para los trabajadores internacionales, tanto expatriados como impatriados, que resultarán aprovechables también por los nómadas digitales en ciertas circunstancias. De esta forma, el Estado español logra atraer perfiles con un saldo contributivo positivo, logrando aumentar la recaudación tributaria a la par que internacionalizar su economía.

4.1. La tributación de expatriados en España.

La tributación de expatriados es aquella que afecta a los rendimientos obtenidos por el trabajo personal realizado en suelo extranjero. Se trata de contribuyentes personas físicas que, manteniendo su residencia fiscal en España, pasan un determinado periodo de tiempo en el extranjero con motivo de la realización de trabajos asociados a su relación laboral. Mediante la Ley del IRPF y su desarrollo reglamentario, estos trabajadores pueden encontrar amplias ventajas fiscales, aplicables a sus rendimientos derivados de los trabajos realizados en el extranjero.

4.1.1. Concepto de expatriado en el IRPF.

El trabajador expatriado a ojos del IRPF es aquel en quien confluyen una serie de circunstancias determinadas en el artículo 7 de la LIRPF. Dicho de forma más genérica, el expatriado es aquel trabajador contratado con fecha previa al desplazamiento y que será enviado por su empleador fuera del territorio nacional a realizar los trabajos que le sean encomendados.

El desplazamiento puede derivar de una imposición por parte de su empresa, una petición por parte del trabajador o el mutuo acuerdo entre partes. Sea como sea, implica la internacionalización de la mano de obra, aspecto clave que permite la dinamización de la economía nacional. Es por ello por lo que el artículo 7 p) LIRPF reconoce una generosa exención a aquellos rendimientos que derivan de este fenómeno.

Los nómadas digitales pueden también encuadrarse en esta exención, siempre que se cumplan todos los requisitos correspondientes. No obstante, deben mantener su

residencia fiscal en España, cuestión que puede resultar complicada por la propia naturaleza de este fenómeno. Así, atendiendo al criterio de permanencia, resulta complicado entender como nómada digital a una persona que reside más de 183 días en un país, si bien es cierto que aun cumpliendo este requisito podría transcurrir casi seis meses en territorio extranjero.

Si atendemos al criterio del centro de intereses económicos y vitales, salvando el caso de personas que perciban otro tipo de rentas en España o se expongan a otra casuística que permitiera intuir que dicho núcleo de intereses económicos se mantiene en territorio nacional, resulta de nuevo complejo acreditar la residencia fiscal en España.

Hay una situación la cual permitiría en todo caso al contribuyente acreditar la residencia fiscal española, y es que el artículo 9 de la Ley del IRPF dice expresamente que *“se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”*. Resulta todavía más complicado encuadrar a la figura del nómada digital, entendido como un viajero perpetuo sin atadura alguna hacia ningún territorio, en la de una persona no separada legalmente y cuyo cónyuge e hijos menores residan habitualmente en territorio español.

Es, por tanto, un régimen que en lo que respecta a la figura del nómada digital resultará profundamente atractivo en aquellos casos en los que pueda aplicarse, pero cuyos requisitos resultan difíciles de compatibilizar con el estilo de vida de estas personas.

No obstante lo anterior, para trabajadores con voluntad de internacionalizarse si resultará una opción válida, así como aquellos dispuestos a salir de su país sin desarraigarse totalmente del mismo.

En lo respectivo a trabajadores por cuenta propia, no resultará de aplicación dicha exención al ser requisito contraer una relación laboral.

4.1.2. Primeras apariciones y evolución histórica del régimen de expatriados en España.

El llamado régimen de expatriados se reconoce por primera vez en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. El artículo 7 ya en aquel entonces reconocía qué rentas quedaban exentas del impuesto. En esta primera redacción, la extensión del actual artículo 7p)

quedaba reducida a un único párrafo, estableciendo por primera vez que los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero quedarían exentos.

Dada su brevedad, dicho artículo remitía al desarrollo reglamentario para la concreción del contenido del régimen *“en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan”*. Por su parte, el artículo 5 del reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 214/1999, establecía los siguientes requisitos para la aplicación de la exención:

- Que los trabajos se realizaran para una empresa extranjera o un establecimiento permanente ubicado en el extranjero (art. 5.1.1º).
- Que los rendimientos hubieran tributado efectivamente en el extranjero. Para ello debía cumplirse y acreditarse que se había tributado por al menos el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del IRPF (art. 5.1.2º).

La cuantía máxima exenta ascendía a las 3.500.000 pesetas, es decir, 21.035,42 euros (art. 5.2) y los rendimientos acogidos a esta exención no podían aplicar el régimen de excesos excluidos de tributación, que se prevé en el artículo 8.A.3.b) del reglamento (art. 5.3).

El requisito de efectiva tributación es eliminado poco tiempo después, mediante el Real Decreto ley 3/2000, sustituyéndose por la necesidad de que el territorio en el que se realicen los trabajos aplique un impuesto de naturaleza análoga al IRPF y no sea considerado como paraíso fiscal. Aumenta también el límite exento a los 10.000.000 de pesetas, o 60.121,21 euros, cifra ya superior a la actual.

Esto implica un importante cambio de paradigma, puesto que el régimen de expatriados pasa de ser una mera exención para evitar la doble imposición a ser un generoso incentivo en favor de la internacionalización de trabajadores españoles, al no requerir que se tribute por dichos rendimientos en territorio extranjero³⁰.

La siguiente y última modificación se realiza en la Ley 35/2006, vigente en la actualidad. Desde entonces, no se ha reformado su redacción.

³⁰ ALMAGRO MARTÍN, CARMEN (2019). *Régimen Fiscal de Los Trabajadores Impatriados y Expatriados en el IRPF*. Dykinson ISBN: 978-84-1324-144-9

4.1.3. Contenido del régimen de expatriados: art. 7p) LIRPF.

En la actualidad, el artículo 7p) establece la exención de los rendimientos de trabajo efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1. Que los trabajos se realicen para una entidad no residente en España o un establecimiento permanente ubicado en el extranjero.
2. Que en el territorio en el que son realizados los trabajos exista un impuesto de naturaleza análoga al IRPF y no tenga consideración de paraíso fiscal.

La exención se aplica a las retribuciones devengadas en los días de estancia en el extranjero, con límite de 60.100 euros anuales.

El artículo establece también la incompatibilidad de este régimen con el régimen de excesos excluidos de tributación, que se recoge en el RIRPF y que se analiza con posterioridad.

Para su correcta aplicación, cabe realizar una serie de matizaciones:

4.1.3.1. Trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

Los trabajos han de realizarse en el extranjero, implicando por tanto un desplazamiento real del trabajador, no siendo válido como tal la prestación desde territorio nacional en forma de teletrabajo.

Si bien la Dirección General de Tributos (DGT) exige que el centro de trabajo se ubique en el extranjero, no requiere el traslado de centro de trabajo, sino que puede ser aplicable la exención a los empleados que tengan designados puestos de trabajo o responsabilidades en más de un país, desplazándose entre ellos³¹. Por tanto, se aplicará a los siguientes supuestos:

- Desplazamiento temporal de un trabajador al extranjero.
- Traslado definitivo de un trabajador a un centro de trabajo de la compañía en el extranjero, siempre que este mantenga la condición de residente en territorio español.
- Responsabilidades en el extranjero de manera no continuada. Se trata del supuesto enunciado en el párrafo anterior.

³¹ ESPINOSA DE LOS MONTEROS GARDE, SALVADOR (2022). *"Fiscalidad Internacional, Tomo I"* en el Capítulo 19: *"Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores"*. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ISBN: 978-84-454-4448-1.

4.1.3.2. Necesidad de formalizar una relación laboral.

Es importante señalar que se excluye de este régimen a los trabajadores por cuenta propia. La exención se aplicará bien si el empleado o directivo es contratado por la sociedad extranjera o bien si es contratado por una sociedad española, pero presta servicios a una entidad ubicada en el extranjero.

Por otro lado, la DGT ha establecido la imposibilidad de aplicar la exención a administradores de entidades, tengan o no vigente un contrato laboral con las mismas, si bien es cierto que la ley no establece la necesidad de una relación laboral, refiriéndose esta únicamente a los rendimientos del trabajo (consultas V2013/2018 y V1984/2018)³².

El Tribunal Supremo, por su parte, comparte ese criterio, contradiciendo algunas resoluciones de algunos tribunales de rango inferior, como se pone de manifiesto en la STS 403/2021, de 22 de marzo.

Este mismo tribunal determinó en su sentencia STS 790/2022 que si resulta posible que los administradores societarios apliquen la exención para los casos en los que los desplazamientos sean motivados por sus funciones ejecutivas, no siendo el caso aquellos viajes con motivo de la participación en reuniones del consejo de administración.

4.1.3.3. Prestación de los trabajos en una empresa o entidad no residente en España, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

En este sentido, la casuística a la que puede enfrentarse el contribuyente es clara, o bien presta sus servicios a un establecimiento permanente de una entidad con residencia fiscal española situado en el extranjero, o bien lo hace para una que no sea residente.

Para que un trabajador de una entidad española pueda acogerse a la presente exención, deberá prestar sus servicios para un establecimiento permanente radicado, como es lógico, en el extranjero. Podrá también trabajar para una entidad con personalidad jurídica propia integrada en el grupo, no siendo esta constitutiva de un EP.

³² ESPINOSA DE LOS MONTEROS GARDE, SALVADOR (2022). *“Fiscalidad Internacional, Tomo I”* en el Capítulo 19: *“Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”*. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ISBN: 978-84-454-4448-1.

4.1.3.4. Otras matizaciones.

La actual redacción del artículo 7p) no establece una exigencia con respecto a la tributación efectiva, como si ocurriera en el pasado. Únicamente se exige la existencia de un impuesto análogo al IRPF en el territorio en el que se realizan los trabajos; la anterior exigencia se entenderá cumplida en los casos en los que exista un convenio de doble imposición con ese territorio. Esto no lleva implícita la necesidad de existencia de un convenio de doble imposición para la aplicación del artículo 7p), sino la presunción de cumplimiento.

La cuantía está limitada al importe anteriormente mencionado (60.100 euros), pero las cantidades que se declaran exentas son las correspondientes a la proporción del salario bruto devengado en los días en los que se presta el servicio en el extranjero. A esta cantidad se le ha de sumar la correspondiente a las cantidades específicas que retribuyan el desplazamiento al extranjero.

Se computarán para el cálculo de la exención todos los días en los que el contribuyente ha estado en el extranjero, en virtud de la STS 274/2021.

4.1.4. Régimen de excesos como alternativa al régimen de expatriados. Artículo 9 a) 3 b) 4.º RIRPF.

El régimen de excesos, enunciado en el artículo 9.A.3.b.4º del RIRPF, es un régimen alternativo al de expatriados, que permite a los “empleados de empresas” destinados en el extranjero excluir de gravamen las rentas que excedan de las que obtendrían por los “sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión” que percibirían en el caso de trabajar en España.

El artículo menciona expresamente la incompatibilidad con el régimen de expatriados, por ello se ha calificado anteriormente como “alternativo”.

Para su aplicación, será necesario que el contribuyente lo sea por el IRPF, puesto que es una exención propia de este impuesto. Esto implica la necesidad de poseer la condición de residente fiscal en España.

El autor Salvador Espinosa de los Monteros realiza los siguientes matices³³:

³³ ESPINOSA DE LOS MONTEROS GARDE, SALVADOR (2022). “Fiscalidad Internacional, Tomo I” en el Capítulo 19: “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ISBN: 978-84-454-4448-1.

La Consulta V2710/2014 arroja algo de luz sobre el método para cuantificar los mencionados excesos, estableciendo que deberá calcularse sobre las retribuciones totales que el empleado obtendría desempeñando su anterior puesto en España, es decir, si no hubiera sido desplazado.

En cuanto al destino en el extranjero, diversas Consultas como la V4107/2016, V1638/2015, V0026/2015 o V2296/2014, establece que el traslado debe realizarse en los términos que concreta el artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores, que regula la movilidad geográfica de los empleados por cuenta ajena, así como la necesidad de residir en el mismo municipio extranjero durante nueve meses, puesto que este es el límite para que las dietas dejen de estar exentas.

Es, por tanto, alternativo y excluyente también con la exención por asignaciones para gastos de desplazamiento y para gastos de manutención y estancia (artículos 9.A.2 y 9.A.3). Estos, en cambio, si serán compatibles con la exención del artículo 7p).

4.1.5. Ventajas del régimen de expatriados y comparación con el régimen de excesos.

El régimen de expatriados presenta como principal ventaja la cuestión del ahorro fiscal, siendo este lo suficientemente cuantioso como para ser tomado en consideración. En virtud de la anterior afirmación, se plantea el siguiente ejemplo práctico.

Un trabajador español, que percibe un salario bruto anual de 80.000 euros, ha desarrollado durante el año 2024 una serie de trabajos en el extranjero, deslocalizándose un total de 97 días. Además, dichos trabajos son retribuidos con unas cantidades extra de 15.000 euros.

El artículo 6.2 RIRPF permite incluir tanto *“los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, [...] como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.”*

Cálculo de la exención:

- Correspondiente al salario: $(80.000 / 365) \times 97 = 21.260,27$.
- Correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero: 15.000.

La exención, por tanto, tendrá un valor de 36.260,27 euros (21.260,27 + 15.000).

El caso de aplicar el régimen de excesos, la cuantía exenta sería únicamente el exceso percibido sobre las retribuciones totales que obtendría en caso de no haber existido el desplazamiento. En este caso, será de 15.000 euros.

Por tanto, en este caso particular, el ahorro fiscal será mayor optando por la exención recogida en el artículo 7p). Para que el régimen de excesos fuese la opción más eficiente, las cantidades directamente percibidas por los trabajos realizados en el extranjero deberían sumar más de 60.100 euros, límite cuantitativo de la exención.

Concretando, el régimen de expatriados genera un ahorro fiscal de 14.616,87€, frente a los 6.572,74 € del régimen de excesos.

Se desglosa en la tabla 4.1 el cálculo de las liquidaciones:

	Sin exención aplicada.	Con la exención correspondiente al artículo 7p) LIRPF.	Con la exención correspondiente al artículo 9a)3b)4.º RIRPF.
Rendimientos del trabajo y determinación de la base imponible general.			
Retribuciones dinerarias.	80.000 €	43.739,73 €	65.000 €
Total ingresos íntegros computables.	80.000 €	43.739,73 €	65.000 €
Cotizaciones a la seguridad social.	3.665 €	3.665 €	3.665 €
Rendimiento neto previo [Total ingresos íntegros computables - Cotizaciones a la seguridad social]	76.335 €	40.074,73 €	61.335 €
Otros gastos deducibles	2.000 €	2.000 €	2.000 €
Rendimiento neto [Rendimiento neto previo - Otros gastos deducibles]	74.335 €	38.074,73 €	59.335 €
Rendimiento neto reducido [Rendimiento neto - Reducciones (no aplica)]	74.335 €	38.074,73 €	59.335 €
Base imponible general.	74.335 €	38.074,73 €	59.335 €
Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares.			
Mínimo personal y familiar. Importe estatal.	5.550,00 €	5.550,00 €	5.550,00 €
Mínimo personal y familiar. Importe autonómico.	5.550,00 €	5.550,00 €	5.550,00 €
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar (Aplicación de tramos estatales sobre la cuantía estatal del mínimo personal y familiar) [5.550*9,5%]	527,25 €	527,25 €	527,25 €
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar (Aplicación de tramos estatales sobre la cuantía autonómica del mínimo personal y familiar) [5.550*9,0%]	499,50 €	499,50 €	499,50 €
Cálculo del impuesto y resultado de la declaración.			
Tipo aplicable estatal.	15,67%	11,47%	13,98%
Tipo aplicable autonómico.	15,49%	10,98%	13,97%
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen (Base imponible general*Tipo efectivo estatal)	12.176,13 €	4.894,58 €	8.827,73 €
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen (Base imponible general * Tipo efectivo autonómico)	12.018,31 €	4.682,33 €	8.793,31 €
Cuota íntegra estatal (Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen - Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar)	11.648,88 €	4.367,33 €	8.300,48 €
Cuota íntegra autonómica (Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen - Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar)	11.518,18 €	4.182,83 €	8.293,81 €
Resultado de la declaración (Cuota íntegra estatal + cuota íntegra autonómica)	23.167,03 €	8.550,16 €	16.594,29 €

Tabla 4.1. Resultado de la liquidación de 80.000€, en el caso de acogerse el contribuyente al régimen de expatriados, al de excesos, o a ninguno. Fuente: Elaboración propia. (Ver Anexo V)

4.2. El régimen de impatriados.

El régimen de impatriados es la situación opuesta a la tributación de expatriados. Dicho régimen afecta a todas aquellas personas que tengan la consideración de impatriados, a efectos del IRPF. De esta forma se pretende atraer a determinados perfiles, dinamizando e internacionalizando la economía española. Dicho régimen es desarrollado por el artículo 93 LIRPF.

4.2.1. Concepto de impatriado en el IRPF.

Las personas impatriadas son aquellas que, proviniendo del extranjero, establecen su residencia fiscal en territorio español. A efectos del IRPF, son aquellas personas que lo hacen tras haber residido cinco años o más fuera de España y desempeñan determinadas profesiones, concretamente el trabajo por cuenta ajena de cualquier naturaleza (a excepción de los deportistas profesionales), los administradores societarios y los emprendedores y el personal altamente cualificado en los términos legalmente establecidos.

Son, en definitiva, todas aquellas personas reconocidas en el *“régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español”*, desarrollado en el artículo 93 LIRPF.

Resulta posible otorgar la consideración de impatriado a efectos del IRPF a los hijos del contribuyente menores de 25 años o con discapacidad, así como al progenitor de estos o al cónyuge, puesto que se incluyen también en el mencionado régimen especial.

Cuando un contribuyente obtiene la condición anteriormente desarrollada, podrá beneficiarse de generosos incentivos fiscales, tributando por sus rentas obtenidas en España a un tipo impositivo constante del 24% hasta los 600.000 euros. A partir de dicha cantidad, tributará al 47%. De igual manera, sus rentas obtenidas en el extranjero no resultarán gravables en territorio español.

4.2.2. Evolución.

El régimen de impatriados tiene su primera aparición en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con la pretensión de atraer a trabajadores extranjeros que prestaran sus servicios a entidades españolas. Pese a ello, estos trabajadores no fueron los más notorios beneficiados de dicho

régimen, sino los deportistas. Tanto es así que el régimen es conocido por muchos como la Ley Beckham, al ser el futbolista David Beckham uno de los primeros grandes beneficiados, con su llegada a España en julio de 2003³⁴. Irónicamente, en la actualidad se excluye a los trabajadores incluidos en el régimen especial de los deportistas profesionales.

El régimen de impatriados del IRPF nació con muchas críticas que se basaron en su falta de progresividad, al beneficiar a aquellos trabajadores que percibieran rentas elevadas, rompiendo con el principio de progresividad.

Son varias las reformas que experimenta desde su creación, pero entre ellas resulta destacable la articulada mediante la Ley 26/2009, estableciéndose el actual límite cuantitativo del primer tramo del régimen (tipo impositivo del 24%), estipulado en 600.000 euros (inicialmente la norma se remitía al IRNR, otorgando la opción de tributar por el mismo).

No obstante, la modificación más notoria es la que tiene lugar el 1 de enero de 2023, fecha a partir de la cual se flexibiliza el acceso al régimen de impatriados, reduciendo el requisito de no residencia desde los 10 periodos impositivos anteriores hasta los 5, además de extenderse a nuevos colectivos como trabajadores a distancia, emprendedores y profesionales cualificados, y a quienes lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación. También se comienza a permitir su aplicación a los integrantes del núcleo familiar. Es la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, conocida coloquialmente como Ley de Startups, la que efectúa dichas modificaciones, recogidas en su disposición final tercera, apartado cinco.

El presente régimen encuentra a otros de carácter análogo en el entorno europeo. Es el caso de Portugal, con su régimen Non Habitual Resident (NHR), si bien es cierto que a fecha 1 de enero de 2024 queda derogado y sustituido por un régimen transitorio, que permite a los contribuyentes que ya lo disfrutaban mantener sus incentivos fiscales. Otros países como Italia y Países Bajos aplican también este tipo de regímenes, pese a que ambos están reduciendo los beneficios otorgados a los contribuyentes que opten por dicho régimen³⁵.

³⁴ ALMAGRO MARTÍN, CARMEN (2019). *Régimen Fiscal de Los Trabajadores Impatriados y Expatriados en el IRPF*. Dykinson ISBN: 978-84-1324-144-9. Pág 106.

³⁵ IGOR DIEGO, JAVIER DE ROBLES Y JOSE LUIS LOPEZ HERMIDA (2024). “*Todo sobre la nueva Ley Beckham: evolución y comparativa con otros países*”. KPMG Tendencias. <https://www.tendencias.kpmg.es/2024/04/todo-nueva-ley-beckham-evolucion-comparativa-paises/>

Esto posiciona a España como un destino verdaderamente interesante para que teletrabajadores y nómadas digitales establezcan su residencia fiscal, disfrutando de una tributación favorable que, si bien sigue siendo superior a la de muchos destinos extracomunitarios, viene acompañada de otros factores que son considerados de interés por este tipo de perfiles, tales como el clima, la cultura o el coste de la vida.

4.2.3. *Ámbito de aplicación.*

En la redacción actual, se permite a las personas físicas que cumplan los requisitos que se establecen en el artículo 93.1 LIRPF la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sin perder la condición de contribuyentes por IRPF, durante el periodo en el que se efectúa el cambio de residencia fiscal y los 5 siguientes. Dichos requisitos son:

- a) Que el contribuyente no haya residido en territorio nacional durante los últimos 5 periodos impositivos.
- b) Que el desplazamiento se produzca en el año anterior a la aplicación del régimen o en el primer año de aplicación en el caso de los siguientes perfiles:
 - a. Trabajadores por cuenta ajena. Por motivo de la firma de un contrato laboral, excluyéndose en todo caso la relación especial de los deportistas profesionales. Se entiende como cumplido el requisito en las siguientes situaciones:
 - i. Si se inicia una relación laboral ordinaria, especial o estatutaria con un empleador español.
 - ii. Si el desplazamiento se ordena por el empleador.
 - iii. Si la actividad laboral se presta a distancia. Esto implica el uso de las TIC, lo que se enmarca en el contexto del teletrabajo. Se entenderá como cumplida la anterior circunstancia en el caso de aquellas personas que cuenten con un visado de teletrabajo internacional, según lo establecido en la Ley 14/2013. Concretamente, los artículos 74 bis y siguientes establecen que serán aquellos nacionales de un tercer estado autorizados para ejercer una actividad laboral o profesional desde España y mediante el empleo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, siendo prestados dichos servicios para entidades extranjeras. Se establece el requisito de acreditar la existencia de la relación

laboral y demostrar la existencia de la actividad derivada de la misma. En el supuesto de las actividades profesionales, deberán acreditar la existencia de relaciones mercantiles con entidades radicadas fuera de España. La ley establece también la necesidad de solicitar el visado para teletrabajo de carácter internacional, pudiendo solicitar posteriormente una autorización de residencia.

- b. Administradores societarios. Podrán acceder al régimen las personas cuyo cambio de residencia sea a consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. En el caso de que la sociedad sea considerada como patrimonial a efectos del artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), es decir, aquellas que más de la mitad de su activo se constituye por valores o no esté afecto a una actividad económica, el administrador no podrá tener una participación que determine la consideración como entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 18 de la misma ley, es decir, no podrá poseer un porcentaje de la sociedad igual o superior al 25%.
- c. Emprendedores. Tendrán también acceso las personas que desarrollen una actividad emprendedora en España, en los términos presentes en el artículo 70 de la Ley 14/2013. Reglamentariamente, se establece que para que la actividad reciba dicha calificación deberá ser innovadora o tener especial interés económico para el país, lo que se acredita mediante informe favorable de la Empresa Nacional de Innovación, S.A. (ENISA). Será necesario también la emisión de dicho informe para aquellos contribuyentes que, habiendo optado por este régimen, quieran iniciar una actividad económica de carácter emprendedor distinta a la que motivó su desplazamiento. Además, los ciudadanos a los que no les resulte de aplicación el derecho de libre circulación de la Unión Europea, deberán contar con la autorización de residencia para actividad empresarial, que se prevé en el artículo 69 de la Ley 14/2013.
- d. Personal altamente cualificado. Serán considerados profesionales altamente cualificados aquellas personas que cuenten con la titulación a la que hace referencia el artículo 71 de la Ley 14/2013. Se considerará cumplido el requisito cuando se posea la autorización de

residencia para profesionales altamente cualificados, que desarrolla el mismo artículo. Podrán optar a acogerse dichas personas cuando se desplacen a territorio español como consecuencia de la realización de una actividad económica que concorra en alguna de las siguientes situaciones:

- i. Que preste servicios a empresas emergentes. La consideración de empresa emergente se desarrolla en la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. A efectos de esta ley, serán consideradas empresas emergentes aquellas personas jurídicas que sean de nueva creación (menos de 5 años), no hayan surgido de una operación de fusión, escisión o transformación, no haber distribuido dividendos, no cotizar en mercados regulados, tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en España, tener al 60% de la plantilla contratada en España y desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable (evaluado por la ENISA).
- ii. Que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, cuando la remuneración percibida por las mismas sea superior al 40% del total de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Serán los siguientes:
 1. El personal investigador al que se refieren el artículo 13 y la disposición adicional primera de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.
 2. El personal científico y técnico que lleve a cabo trabajos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica en centros o entidades de I+D+i en España.
 3. Los investigadores acogidos en el marco de un convenio por organismos de investigación públicos o privados.
 4. Los profesores contratados por universidades, órganos o centros de educación superior e

investigación, o escuelas de negocios establecidos en España.

- c) Que no obtengan rentas mediante un establecimiento permanente que radique en territorio español, salvo en los casos particulares de los emprendedores y del personal altamente cualificado.

Los contribuyentes que opten por este régimen quedarán sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, es decir, que estarán sujetos únicamente los bienes situados o que puedan ejercerse en España.

Siendo esta otra de las novedades de la nueva redacción, podrán optar al régimen ciertos familiares del contribuyente, concretamente el cónyuge y los hijos menores de 25 o con cualquier grado de discapacidad, así como el progenitor de estos en caso de no existencia de vínculo matrimonial, cuando concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que se desplacen con el contribuyente durante el primer periodo impositivo en el que resulte de aplicación el régimen.
- b) Que adquieran la residencia fiscal en España.
- c) Que no hayan sido residentes en España durante los 5 periodos impositivos previos y que no obtengan rentas calificadas como obtenidas mediante EP, salvando el caso de actividades económicas calificadas como emprendedoras, en los términos anteriormente mencionados y el caso de personal altamente cualificado, en los términos también mencionados anteriormente.
- d) Que la suma de las bases liquidables de los familiares sea inferior en cada uno de los periodos impositivos a la base liquidable del contribuyente.
- e) Les resultará de aplicación el régimen durante los periodos impositivos en los que aplique para el contribuyente principal.

4.2.4. Contenido del régimen.

A las personas que opten por la tributación mediante este régimen les será otorgada la condición de contribuyentes por IRPF, pero su deuda tributaria quedará determinada con arreglo a las normas para las rentas obtenidas sin mediación de un establecimiento permanente, establecidas en el TRLIRNR, con las siguientes especialidades:

- f) No aplican los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del TRLIRNR, que se refieren a los contribuyentes, la residencia en territorio español, la individualización de rentas, los responsables, los representantes, el domicilio fiscal y las rentas exentas.

Estarán exentos los rendimientos de trabajo en especie, recogidos en el artículo 14.1.

- g) Se entenderán percibidos en territorio español todos los rendimientos de actividades económicas calificadas como actividades emprendedoras, así como todos los rendimientos del trabajo.
- h) Serán gravadas todas las rentas obtenidas en territorio español, sin posibilidad de compensación entre ellas. La base liquidable comprenderá la totalidad de dichas rentas. Para su composición y el cálculo de la cuota íntegra se hará la siguiente distinción:

Tipología del rendimiento	Rentas sujetas comprendidas en el artículo 25.1f) TRLIRNR		Resto de rentas sujetas	
	Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad de fuente española.		Rendimientos mundiales de actividades económicas calificadas como emprendedoras.	
	Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios de fuente española.		Rendimientos mundiales del trabajo personal efectivamente realizado desde España*	
	Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales de fuente española.		Otros rendimientos obtenidos en territorio nacional.	
Escala aplicable	Base liquidable	Tipo aplicable	Base liquidable	Tipo aplicable
	Hasta 6.000 euros	19	Hasta 600.000 euros	24
	Hasta 50.000 euros	21	Desde 600.000,01 euros en adelante	47
	Hasta 200.000 euros	23		
	Hasta 300.000 euros	27		
	Desde 300.000 euros en adelante	30		

Tabla 4.2. Tipología del rendimiento y escala aplicable al mismo en 2025, a efectos de cálculo de base liquidable y cuota íntegra.

* La consulta V2273/2021, de 12 de agosto, concluye que los rendimientos de trabajos realizados fuera de España no deben tenerse en consideración en la tributación bajo el régimen de impatriados, al no remunerar trabajos efectivamente realizados en España³⁶.

³⁶ ESPINOSA DE LOS MONTEROS GARDE, SALVADOR (2022). *"Fiscalidad Internacional, Tomo I"* en el Capítulo 19: *"Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores"*. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ISBN: 978-84-454-4448-1.

Pese a que la escala correspondiente a las rentas comprendidas en el artículo 25.1f) TRLIRNR, equiparable a la escala del ahorro en el IRPF, no difiere en absoluto con la aplicable para los contribuyentes en el IRPF. No es este el caso de la escala general, que presenta una menor progresividad, con un tramo de gran amplitud tributando al 24%, quedando las rentas superiores a 600.000 euros sometidas a un tipo del 47%.

Quedarán sometidas a retención las cantidades que se establezcan en el Reglamento del IRNR. No obstante, en lo relativo a los rendimientos del trabajo, se practicarán retenciones por valor del 24% en cuantías inferiores a 600.000 euros, y por valor del 47% si superan dicha cifra.

Por su parte, la cuota diferencial resultará de minorar la cuota íntegra en los siguientes conceptos:

- a) Las deducciones que enumera el artículo 26 LIRNR, es decir, las cantidades que corresponden a las deducciones por donativos (art. 69.3 LIRPF) y las retenciones e ingresos a cuenta.
- b) La deducción por doble imposición internacional comprendida en el artículo 80 LIRPF, con límite del 30 por ciento sobre la parte de la cuota íntegra que corresponda a los rendimientos del trabajo y actividades económicas con calificación de emprendedoras.

4.2.5. Ejercicio de la opción y liquidación.

Las personas que opten por este régimen deberán comunicarlo a la administración en tiempo y forma, conforme a lo establecido en el artículo 116 RIRPF.

En lo respectivo a la liquidación, esta se realizará mediante la presentación de la Declaración de la Renta mediante el modelo 151, específico para la presente opción.

4.2.6. Ventajas del régimen.

El régimen de impatriados presenta una doble ventaja en materia tributaria, tanto para el país como para el contribuyente.

Mediante este mecanismo, España es capaz de atraer ciertos perfiles que en condiciones normales no optarían por localizar aquí su residencia. El nivel de tributación presente en el territorio nacional provoca que, pese a ser un lugar generalmente bien valorado en términos de calidad de vida, no resulte interesante para algunos perfiles, puesto que, como ya se ha señalado en el capítulo 2, una alta tributación implica un

mayor coste de vida. Esta fórmula ya ha sido adoptada por otros países europeos que presentan una situación similar.

Por la parte del contribuyente, supone una importante rebaja fiscal, concretamente para aquellas personas cuya base imponible sea lo suficientemente elevada como para soportar tipos marginales superiores al 24%, puesto que es el tipo de gravamen aplicable a las bases imponibles generales inferiores a 600.000,01 euros. No obstante, se desincentiva fuertemente el régimen a partir de dicha cifra, al pasar a tributar a un tipo impositivo del 49%. En el caso de los contribuyentes por IRPF, y estimando un tramo autonómico equivalente al estatal, las bases imponibles superiores a 300.000€ ya soportarían un tipo impositivo del 49% (Ver Anexo VI). En el año 2023, las Comunidades Autónomas de Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Cataluña, Extremadura, La Rioja y Comunidad Valenciana proponían uno o varios tramos con un tipo impositivo superior al 24,5%, correspondiente al tramo estatal, lo que incrementa las diferencias y por tanto beneficios fiscales del régimen.

Quizá la particularidad más interesante de este régimen especial es que tal y como establece el artículo 93.2 c), *“A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural”* y d) *“La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c)”*. Esta redacción implica que las rentas de fuente extranjera no computarán para el cálculo de la base imponible. Cabe matizar que el artículo 93.2b) establece que *“la totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español”*, lo que implica que dichos rendimientos sí computarían para el cálculo de la base liquidable, no siendo así el caso de los rendimientos de trabajos realizados en el extranjero, como se menciona anteriormente, y según el criterio que pone de manifiesto la DGT en su consulta V2273/2021. Por tanto, y a diferencia de los contribuyentes que tributan en el IRPF, los impatriados no tributarán en España por toda su renta mundial, sino que lo harán por aquellas de fuente nacional.

De esta forma, aquellos contribuyentes que puedan vehiculizar sus rendimientos a través de dividendos, intereses, ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales de fuente extranjera y trabajos cuya realización efectiva radique en el extranjero, se beneficiarán de una tributación a un tipo efectivo del 0%, a expensas de lo establecido mediante convenios de doble

imposición si lo hay, y en caso negativo, de la normativa interna del país donde se originan dichas rentas.

Recapitulando, el régimen de expatriados presenta, por tanto, un especial atractivo para aquellas personas con una base liquidable general superior a unos 35.200 euros (ver Anexo VI), puesto que, estimando un tramo autonómico equivalente al estatal, el tipo efectivo resultante de liquidar dicha base será del 24,79%, encontrándose topada la tributación en este régimen al 24%, e inferior a 600.001 euros, donde comienza a tributar al 47%. Dicho de otra forma, será especialmente interesante para las bases liquidables generales que oscilen entre aproximadamente los 35.200 euros y los 600.000. No por ello deja de serlo para aquellas inmediatamente superiores a 600.000 euros, pero es cierto que el tipo efectivo irá en aumento gradualmente.

4.2.7. Ejemplos prácticos.

En virtud de una mejor comprensión tanto del régimen especial como de sus ventajas fiscales, se exponen a continuación una serie de ejemplos prácticos:

4.2.7.1. Ingeniero desplazado a España.

Un ingeniero alemán es desplazado por su empresa, también alemana, a un nuevo centro de trabajo en Córdoba, en el cual la empresa realiza parcialmente su actividad. Este percibe un salario anual de 100.000€, no ha residido en los últimos 5 años en España y su traslado ha sido ordenado por su empleador.

En primer lugar, cabe analizar si cumple con los requisitos de acceso al régimen. En este caso, no ha residido en los últimos 5 años en España, lo que cumple con el requisito temporal tras la reforma legislativa del año 2023. Por otro lado, el traslado es ordenado por su empleador, por lo que, en virtud del artículo 93.1b)1º, se entenderá cumplido el requisito profesional.

Si opta por acogerse al régimen, obtendrá un ahorro fiscal de 10.363,45€, cantidad resultante de la diferencia entre la cuota diferencial de su liquidación conforme a lo establecido en la LIRPF y según las normas autonómicas de Andalucía en el año 2024 (33.883,45€) y la cantidad resultante aplicando el régimen especial de impatriados (24.000€). En ambos cálculos no ha sido tenida en cuenta deducida ninguna cantidad en concepto de gastos de Seguridad Social.

	Normas generales de cálculo del IRPF.	Régimen de impatriados.
Base imponible.	100.000,00 €	100.000,00 €
Tipo efectivo.	33,88%	24%
Resultado de la declaración.	33.883,45 €	24.000,00 €

Tabla 4.3. Comparativa del resultado de la declaración para el ejemplo práctico 4.2.7.1. Fuente: elaboración propia.

4.2.7.2. Persona trasladada como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador societario.

Una persona realiza su cambio de residencia a consecuencia de la obtención de un cargo de administrador en una sociedad castellano manchega, de la cual posee el 35% del capital social y desarrolla funciones de dirección y gerencia, percibiendo por todo ello unos rendimientos anuales de 150.000€. La sociedad se dedica al alquiler de maquinaria y equipo agrícola, y tan solo el 5% de su activo se constituye por valores. No ha residido nunca en España.

El primer paso para determinar si este contribuyente podrá acogerse al régimen de impatriados será comprobar que la sociedad en cuestión cumple con los requisitos especificados en el art. 93.1b) 2º LIRPF. En este caso, la sociedad sí desarrolla una actividad económica, así como la proporción de su activo compuesto por valores es inferior al 50% (concretamente es el 5%), por ello, no tendrá la consideración de entidad patrimonial. De esta forma, pese a que la entidad tenga la consideración de entidad vinculada, en los términos establecidos en el artículo 5 apartado 2 LIS, debido a que la participación del contribuyente es superior al 25%, este si podrá acogerse al régimen de impatriados.

El resultado de su declaración será de 36.000€, tras aplicar el tipo impositivo del 24% correspondiente a los primeros 600.000€. De no haberse acogido al régimen de impatriados, el resultado sería de 53.520,20€ según las normas de cálculo de Castilla la Mancha. Debido a que posee una participación en la sociedad superior al 25% y desarrolla funciones de dirección y gerencia, deberá cotizar en el RETA, considerando por tanto unos gastos deducibles en concepto de Seguridad Social de 6.504€ (542 x 12, el mínimo permitido para el tramo de rendimiento neto > 6.000€).

Por tanto, el ahorro total devengado de la elección del régimen de impatriados implica un ahorro fiscal de 17.520,20€.

	Normas generales de cálculo del IRPF.	Régimen de impatriados.
Base imponible.	150.000,00 €	150.000,00 €
Gastos deducibles.	6.504,00 €	- €
Tipo efectivo.	35,68%	24%
Resultado de la declaración.	53.520,20 €	36.000,00 €

Tabla 4.4. Comparativa del resultado de la declaración para el ejemplo práctico 4.2.7.2. Fuente: elaboración propia.

4.2.7.3. *Emprendedor extranjero.*

Un ciudadano danés decide emigrar a Valladolid, España, para iniciar una *start-up* tecnológica, que constituye una actividad emprendedora en los términos establecidos en el artículo 70 de la Ley 14/2013, además de contar con un informe favorable de la ENISA. Además, se desplazan con el tanto sus dos hijos de 21 y 23 años respectivamente como el progenitor de estos, con el cual no contrae vínculo matrimonial. Todos ellos obtienen la residencia fiscal en España y se desplazan a territorio español el 1 de enero de 2024, no habiendo residido en España ninguno de ellos desde el año 2017. El progenitor no percibe ningún tipo de rendimiento, a diferencia de los hijos, que perciben cada uno 100.000€ por dividendos de la empresa familiar radicada en Luxemburgo. El contribuyente principal percibe un total de 110.000€ el primer año por su nuevo proyecto.

Considerando que cuenta con un informe favorable de la ENISA y que la actividad se ajusta a lo establecido en el artículo 70 de la Ley 14/2013, el ciudadano danés podrá acogerse al régimen de impatriados. Además, al proceder de Dinamarca le aplica el derecho de libre circulación de la Unión Europea, por lo que no necesitará la autorización de residencia para actividad empresarial, prevista en el artículo 69 de la Ley 14/2013.

Con la reforma normativa del año 2023, el artículo 93.3 LIRPF permite que sus dos hijos y el progenitor de estos puedan acogerse al régimen, siempre que se desplacen a la vez y adquieran la residencia fiscal, además de no haber sido residentes en los últimos 5 periodos impositivos y no percibir rentas a través de un establecimiento permanente radicado en España. Como último requisito, se establece la necesidad de que el acumulado de las bases liquidables de los familiares sea inferior cada año a la base imponible del contribuyente. Este último requisito también se cumple, puesto que, pese a que ambos hijos perciben anualmente unos dividendos de 100.000€, estos no se integran en la base liquidable al ser de fuente extranjera, en virtud del artículo 93.2d)

LIRPF. Por tanto, tanto el contribuyente principal como los miembros de su unidad familiar podrán acogerse al régimen de impatriados.

En lo relativo a la cuota tributaria, el contribuyente principal hará frente a 26.400€, y los hijos a 0€. De no acogerse a dicho régimen, el resultado de la liquidación del contribuyente principal sería de 35.118,52€, estimando los mismos 6.504€ de Seguridad Social que en el caso 5.5.2. Por su parte, cada hijo tributaría 20.825,50€ por los dividendos. El ahorro total de la unidad familiar será, por tanto, de 50.369,52€. No obstante, este ahorro deriva únicamente de las cantidades que no se sufragarán acorde a la normativa general en España. El CDI firmado entre España y Luxemburgo establece en su artículo 10.2 a) ii) que los dividendos podrán someterse a un 15% de tributación por parte de Luxemburgo.

	Normas generales de cálculo del IRPF.	Régimen de impatriados.
Base imponible.	110.000,00 €	110.000,00 €
Gastos deducibles.	6.504,00 €	- €
Tipo efectivo.	31,93%	24%
Resultado de la declaracion.	35.118,52 €	26.400,00 €

Tabla 4.5. Comparativa del resultado de la declaración para el contribuyente principal al que se hace referencia en el ejemplo práctico 4.2.7.3. Fuente: elaboración propia.

	Normas generales de cálculo del IRPF.	Régimen de impatriados.
Base imponible.	100.000,00 €	100.000,00 €
Tipo efectivo.	20,83%	0%
Resultado de la declaracion.	20.825,00 €	- €

Tabla 4.6. Comparativa del resultado de la declaración para los hijos a los que se hace referencia en el ejemplo práctico 4.2.7.3. Fuente: elaboración propia.

4.2.7.4. Nómada digital desplazado a territorio Español.

Un trabajador de una entidad alemana que nunca ha residido en España y trabaja en remoto durante todo el año decide trasladar su residencia a Valencia, desde el 1 de enero de 2024, residiendo durante el periodo impositivo un total de 224 días en territorio nacional. El resto del año residirá en Francia (52 días) y Polonia (89 días). El trabajador seguirá prestando sus servicios para la empresa alemana, mediante el uso de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. También contará

con un visado de teletrabajo de carácter internacional. Percibirá por sus servicios una renta anual de 63.500 euros.

Para estimar si el trabajador puede acogerse al régimen de impatriados cabe remitirse a lo dispuesto en el artículo 93.1b)1º: *“Se entenderá cumplida esta condición cuando [...] la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013”*. Dicha condición, desarrollada en el apartado 4.2.3 b) a. iii. del presente trabajo, se cumple, al desarrollar su actividad mediante medios digitales y contar con el visado para teletrabajo internacional.

En cuanto al cálculo del impuesto, le resultarán imponibles los rendimientos del trabajo correspondientes a los 224 días que residió en territorio español, en virtud de la consulta V2273/2021, que establece que los trabajos efectivamente realizados desde fuera de España no deberán ser tomados en consideración para el cálculo de la cuota íntegra. De esta forma, estarán sujetos al impuesto 38969,86€ $[(63.500 / 365) \times 224 = 38969,86€]$. La tributación de los rendimientos devengados durante los restantes 141 días quedará sujeta a lo establecido en las legislaciones domésticas de Francia y Polonia, así como los CDI firmados con España.

El resultado de la liquidación será de 9.352,77€, frente a los 17.879,05€ resultantes en el caso de no acogerse al régimen de impatriados, lo que supone un ahorro fiscal de 8.526,28€. Además, pese a realizar los trabajos desde fuera del país, el contribuyente no podría acogerse la exención reconocida por el régimen de expatriados, puesto que los desplazamientos no se producen para realizar ningún trabajo, al realizarse de manera remota y fuera de cualquier centro de trabajo de su empresa.

	Normas generales de cálculo del IRPF.	Régimen de impatriados.
Base imponible.	63.500,00 €	38.969,86 €
Tipo efectivo.	28,16%	24%
Resultado de la declaracion.	17.879,05 €	9.352,77 €

Tabla 4.7. Comparativa del resultado de la declaración para el ejemplo práctico 4.2.7.4. Fuente: elaboración propia.

5. CONCLUSIONES.

El teletrabajo presenta una tendencia claramente creciente en lo relativo a la organización del capital humano. Entre los años 2009 y 2019, la cantidad de trabajadores que teletrabajan crece un 2,4%, lo cual resulta insignificante frente al aumento del 10,7% en el segundo trimestre de 2020. Para el cuarto trimestre de 2024, años después de la eliminación de los protocolos COVID y la recuperación de cierta normalidad en materia laboral, el aumento con respecto al año 2009 es de 9,6 puntos porcentuales. En otras palabras, en tan solo 15 años el número de teletrabajadores aumentó en un 243%. De esta tendencia emanan nuevos estilos de vida, llevados a cabo por personas con la capacidad de deslocalizarse, los ahora llamados nómadas digitales. Estos viajeros perpetuos son capaces de realizar su trabajo desde cualquier parte del mundo mediante el uso de las TIC, obteniendo múltiples beneficios tanto a nivel cultural como económico o tributario.

La tributación, por su parte, es una de las causas por las que se ahonda en este trabajo. La tributación no solo en España, sino en el entorno de la UE, resulta sensiblemente superior a la del resto del mundo, provocando que estos países resulten menos atractivos para estas personas.

Como todo contribuyente, sus rendimientos tributarán en función de su país de residencia. Cada país establecerá sus criterios internos en materia de residencia fiscal, pese a que el ejercicio de su potestad tributaria quedará adscrito a lo establecido mediante los convenios de doble imposición. En el caso español, los contribuyentes serán considerados residentes si pasan más de 183 días en territorio nacional, o si su núcleo de intereses económicos y vitales radica en territorio español. En este caso, sus diferentes rendimientos tributarán en el IRPF. En el caso de los no residentes, los rendimientos obtenidos en España tributarán en el IRNR.

En relación con la atracción de talento, los países del entorno europeo desarrollan incentivos tributarios para la movilidad internacional. El ordenamiento jurídico español presenta alternativas tanto para impatriados como para expatriados. En el caso de los expatriados, cuentan con la exención recogida en el artículo 7p) LIRPF, así como con la alternativa propuesta en el artículo 9a) 3.b) 4.º RIRPF, el llamado régimen de excesos. Ambos son especialmente atractivos para los trabajadores que se desplacen esporádicamente al extranjero por motivo de su relación laboral, pero será prácticamente imposible de aplicar por los nómadas digitales.

En cuanto a los impatriados, las recientes reformas legislativas del artículo 93 LIRPF, que desarrolla el “régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español”, sitúan a España como uno de los países más competitivos en esta materia de toda Europa. Esta situación se intensifica con la reforma del régimen de impatriados portugués (NHR), endureciendo sus requisitos de acceso, y con las reducciones de beneficios fiscales ofrecidos por los regímenes análogos en Italia y Países Bajos. Al reducir el requisito temporal a 5 años y ampliar el abanico de perfiles que pueden acceder, son cada vez más las personas dispuestas a desplazarse a España a cambio de una tributación a un tipo del 24% sobre las rentas devengadas en territorio nacional.

LISTADO DE REFERENCIAS.

PATRICIO MEDINA CHICAIZA, MARITZA CHANGO GUANOLUISA, MARÍA CORELLA COBOS, DANIEL GUIZADO TOSCANO (2022). *Transformación digital en las empresas: una revisión conceptual*. JOURNAL OF SCIENCE AND RESEARCH. E-ISSN: 2528-8083.

WOLTERS KLUWER (2023). *La nueva Ley del teletrabajo y trabajo a distancia: qué es y puntos principales*. https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/ley-de-teletrabajo-que-es-y-puntos-principales#ley_de_teletrabajo. Recuperado el 1 de mayo de 2025.

BRINDUSA ANGHEL & MARIANELA COZZOLINO & AITOR LACUESTA (2020). *El teletrabajo en España*. Boletín Económico, Banco de España, issue 2/2020.

THE 2025 STATE OF DIGITAL NOMADS. <https://nomads.com/digital-nomad-statistics>. Recuperado en abril de 2025.

OFICINA NACIONAL DE EMPRENDIMIENTO. *Ley de Startups*. <https://one.gob.es/es/ley-de-startups>. Recuperado el 20 de septiembre de 2025.

EL CONFIDENCIAL. *España ya tiene el triple de nómadas digitales que hace un año. Por qué es una buena noticia*. https://www.elconfidencial.com/tecnologia/2025-06-24/nomadas-digitales-triple-espana-buena-noticia-inversion-visa_4157515/ Recuperado el 21 de septiembre de 2025.

EL CONFIDENCIAL. *Los 'hippies del wifi' que se rifan todos los países: "Ahora hasta rechazo trabajos"*. Recuperado el 21 de septiembre de 2025.

EXPANSIÓN. *Así es la nueva visa para nómadas digitales en Tailandia*. Recuperado el 21 de septiembre de 2025. <https://www.expansion.com/empresas/distribucion/2024/06/13/6669bbf3468aeb92188b45aa.html>

EXPANSIÓN/DATOSMACRO.COM. Presión fiscal.

<https://datosmacro.expansion.com/diccionario/presion-fiscal> Recuperado el 10 de marzo de 2025.

AGENCIA TRIBUTARIA (2024). *Informe anual de recaudación tributaria*.
https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/IART23_es_es.pdf

ESPINOSA DE LOS MONTEROS GARDE, SALVADOR (2022). “*Fiscalidad Internacional, Tomo I*” en el Capítulo 19: “*Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores*”. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ISBN: 978-84-454-4448-1.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO (2018) *Interpretación jurisprudencial del concepto de ‘ausencias esporádicas’ a efectos de determinar la residencia habitual en España*. Gómez-Acebo & Pombo.

GABINETE JURÍDICO DEL CEF (2024). “*Guía Fiscal 2024*”. Centro de Estudios Financieros. ISBN: 978-84-454-4729-1

VEGA BORREGO, FELIX ALBERTO (2022). “*Fiscalidad Internacional, Tomo I*” en el Capítulo 20: “*Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición*”. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ISBN: 978-84-454-4448-1.

ALMAGRO MARTÍN, CARMEN (2019). *Régimen Fiscal de Los Trabajadores Impatriados y Expatriados en el IRPF*. Dykinson ISBN: 978-84-1324-144-9.

IGOR DIEGO, JAVIER DE ROBLES Y JOSE LUIS LOPEZ HERMIDA (2024). *Todo sobre la nueva Ley Beckham: evolución y comparativa con otros países*. KPMG Tendencias. <https://www.tendencias.kpmg.es/2024/04/todo-nueva-ley-beckham-evolucion-comparativa-paises/> Recuperado el 10 de agosto de 2025.

BEN SAVOURS (2025). *Digital Nomads, how many, why, and why does it matter?*
<https://www.publicfirst.co.uk/digital-nomads-how-many-why-and-does-it-matter.html>.
Recuperado el 20 de marzo de 2025.

LEGISLACIÓN CONSULTADA.

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.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

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

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo de Convenio de la OCDE).

Ley 10/2021, de 9 de julio, de Trabajo a Distancia.

Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007.

Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad.

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.

INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anexo, hecho en Madrid el 3 de junio de 1986. (“Boletín Oficial del Estado” de 4 de agosto de 1987.)

ANEXOS.

Anexo I.

PERIODO	PERSONAS QUE TELETRABAJAN AL MENOS UN DÍA A LA SEMANA
2020T2	19,1%
2020T3	14,5%
2020T4	14,7%
2021T1	16,4%
2021T2	14,6%
2021T3	12,6%
2021T4	13,5%
2022T1	12,9%
2022T2	12,8%
2022T3	11,8%
2022T4	12,5%
2023T1	13,2%
2023T2	13,7%
2023T3	12,6%
2023T4	14,3%
2024T1	14,4%
2024T2	14,6%
2024T3	14,0%
2024T4	14,6%

Fuente: Instituto Nacional de Estadística. Encuesta de Población activa.

Notas: “Los datos del segundo al cuarto trimestre de 2020 están calculados según la base poblacional 2011. Desde el primer trimestre de 2021 se utiliza la base 2021”.

Anexo II.

Tablas comparativas de presión fiscal en países de la OCDE.

PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE EXCLUIDOS LOS MIEMBROS DE LA UE										
Año	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Australia	27,2	27,8	27,5	28,5	28,6	27,7	28,3	29,2	29,4	
Canadá	31,3	32,8	33,3	33,0	33,5	33,1	34,5	34,8	33,8	34,8
Chile	19,7	20,5	20,2	20,2	21,3	21,0	19,3	22,3	23,8	20,6
Colombia	19,6	19,9	19,1	19,0	19,3	19,7	18,8	19,2	19,7	22,2
Costa Rica	22,6	22,9	23,5	23,0	23,2	23,4	22,6	24,8	25,2	24,9
Islandia	37,1	35,1	50,3	37,1	36,5	35,1	36,2	34,8	35,2	35,9
Israel	30,6	31,0	31,0	32,2	30,8	30,1	29,6	32,3	32,8	29,8
Japón	30,0	30,2	30,3	30,9	31,5	31,5	32,9	33,9	34,4	..
Corea	23,4	23,7	24,7	25,4	26,7	27,2	27,7	29,8	32,0	28,9
México	13,2	15,4	16,1	15,7	15,7	15,9	17,2	16,7	16,8	17,7
Nueva Zelanda	31,2	31,5	31,4	31,3	32,2	31,4	33,7	34,5	33,1	34,0
Noruega	38,6	38,3	38,8	38,6	39,3	39,9	38,7	41,3	43,4	41,4
Suiza	26,2	27,0	26,9	27,7	27,2	27,7	27,9	28,0	26,9	27,1
Turquía	24,5	25,0	25,1	24,7	24,0	23,1	23,9	22,9	20,9	23,5
Reino Unido	31,7	31,9	32,5	32,7	32,8	32,5	32,8	34,2	35,4	35,3
Estados Unidos	25,8	26,1	25,7	26,5	24,8	25,0	25,6	26,7	27,6	25,2
Presión fiscal promedio	27,0	27,5	28,5	27,9	27,9	27,8	28,1	29,1	29,4	28,7

PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE										
Año	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Australia	27,2	27,8	27,5	28,5	28,6	27,7	28,3	29,2	29,4	
Austria	42,7	43,1	41,8	41,9	42,3	42,6	42,1	43,4	43,2	42,7
Bélgica	44,8	44,1	43,3	43,8	43,8	42,4	42,2	42,1	42,4	42,6
Canadá	31,3	32,8	33,3	33,0	33,5	33,1	34,5	34,8	33,8	34,8
Chile	19,7	20,5	20,2	20,2	21,3	21,0	19,3	22,3	23,8	20,6
Colombia	19,6	19,9	19,1	19,0	19,3	19,7	18,8	19,2	19,7	22,2
Costa Rica	22,6	22,9	23,5	23,0	23,2	23,4	22,6	24,8	25,2	24,9
República Checa	32,6	32,9	33,7	34,0	34,6	34,2	34,0	33,7	33,2	33,7
Dinamarca	48,8	46,5	45,8	45,5	44,4	47,1	47,2	47,2	41,9	43,4
Estonia	31,6	32,7	32,9	31,9	32,3	32,7	32,8	33,5	32,6	33,5
Finlandia	43,5	43,5	43,7	42,9	42,4	42,3	41,8	43,2	43,2	42,4
Francia	45,4	45,4	45,4	46,2	46,0	45,0	45,2	45,1	45,8	43,8
Alemania	37,6	38,1	38,5	38,5	39,2	39,3	38,7	39,8	39,6	38,1
Grecia	36,7	36,9	39,2	39,7	40,3	39,5	39,5	40,0	41,2	39,8
Hungría	38,4	38,7	39,0	37,8	36,8	36,3	36,0	33,8	35,1	34,2
Islandia	37,1	35,1	50,3	37,1	36,5	35,1	36,2	34,8	35,2	35,9
Irlanda	27,9	22,3	23,0	21,7	21,8	21,4	19,4	20,0	20,3	21,9
Israel	30,6	31,0	31,0	32,2	30,8	30,1	29,6	32,3	32,8	29,8
Italia	43,3	43,0	42,2	41,9	41,7	42,3	42,6	42,5	42,8	42,8
Japón	30,0	30,2	30,3	30,9	31,5	31,5	32,9	33,9	34,4	..
Corea	23,4	23,7	24,7	25,4	26,7	27,2	27,7	29,8	32,0	28,9
Letonia	29,7	29,8	30,7	31,1	31,1	31,0	31,1	30,7	30,8	31,9
Lituania	27,5	28,9	29,7	29,6	30,2	30,2	31,2	31,9	31,6	32,6
Luxemburgo	36,1	34,8	35,5	36,6	39,4	39,5	38,3	38,2	38,3	40,9
México	13,2	15,4	16,1	15,7	15,7	15,9	17,2	16,7	16,8	17,7
Países Bajos	36,7	36,5	37,8	38,0	38,1	38,5	39,0	38,3	38,1	38,5

Nueva Zelanda	31,2	31,5	31,4	31,3	32,2	31,4	33,7	34,5	33,1	34,0
Noruega	38,6	38,3	38,8	38,6	39,3	39,9	38,7	41,3	43,4	41,4
Polonia	32,3	32,5	33,6	34,2	35,1	35,2	35,6	36,7	34,4	35,1
Portugal	34,2	34,4	34,1	34,1	34,7	34,5	35,2	35,2	36,0	35,8
Eslovaquia	31,9	32,5	33,1	34,0	34,0	34,5	34,8	35,4	35,0	35,5
Eslovenia	37,2	37,3	37,4	37,1	37,2	37,5	37,6	38,3	37,4	36,9
España	33,9	33,8	33,6	33,9	34,6	34,7	36,8	37,8	37,6	37,3
Suecia	42,5	42,9	44,2	44,5	44,1	43,0	42,6	42,8	42,5	41,4
Suiza	26,2	27,0	26,9	27,7	27,2	27,7	27,9	28,0	26,9	27,1
Turquía	24,5	25,0	25,1	24,7	24,0	23,1	23,9	22,9	20,9	23,5
Reino Unido	31,7	31,9	32,5	32,7	32,8	32,5	32,8	34,2	35,4	35,3
Estados Unidos	25,8	26,1	25,7	26,5	24,8	25,0	25,6	26,7	27,6	25,2
Presión fiscal promedio	32,8	32,9	33,5	33,3	33,5	33,4	33,5	34,1	34,0	33,9

Fuente: [OCDE Data Explorer](#) y elaboración propia.

Institutional sector: General government

Tax category: Total tax revenue

Unit of measure: Percentage of GDP

Anexo III.

Impuestos devengados totales, en millones de euros.

	2019	2020	2021	2022	2023
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	86.394	86.188	96.423	107.926	116.575
Impuesto sobre Sociedades	22.428	18.648	25.348	30.187	33.131
IVA devengado neto (IDN=IVAD+VSC)	74.706	64.659	76.906	87.366	89.603
IVA devengado en el periodo (IVAD)	74.321	64.235	75.757	86.528	88.846
Variación del saldo a compensar (VSC)	385	425	1.148	838	757
Impuestos especiales	21.560	18.704	20.030	20.289	20.901
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	2.282	1.658	2.068	2.930	3.442
Fiscalidad Medioambiental (otros)	1.407	1.486	1.106	288	301
Impuesto sobre Gases Fluorados (otros)	74	62	63	94	99
Impuesto sobre Tráfico Exterior (otros)	1.979	1.639	2.047	2.794	2.632
Impuesto sobre las Primas de Seguros (otros)	1.551	1.561	2.095	2.251	2.375
Impuesto sobre Transacciones Financieras (otros)			253	239	207
Impuesto sobre Servicios Digitales (otros)			229	285	326
Impuesto sobre Actividades del Juego (otros)	53	40	45	37	42
Tasas y otros ingresos	1.244	852	1.032	1.764	1.146

Fuente: AEAT (2023). Cuadro 1.4 en Informe de Recaudación Tributaria.

Anexo IV.

Rentas de los hogares e IRPF, en millones de euros.

	2019	2020	2021	2022	2023	Tasa de variación (%) con respecto al año anterior				
						2019	2020	2021	2022	2023
Rentas brutas de los hogares	677.622	675.262	717.272	773.705	842.972	4,7	-0,3	6,2	7,9	9,0
Rentas brutas de los hogares precios constantes	765.036	756.293	807.648	817.807	842.972	3,4	-1,1	6,8	1,3	3,1
Rentas del trabajo	572.242	582.797	607.322	651.636	703.182	4,9	1,8	4,2	7,3	7,9
Rentas del trabajo a precios constantes	646.062	652.733	683.845	688.779	703.182	3,6	1,0	4,8	0,7	2,1
Rentas del capital	63.219	55.602	63.095	71.885	84.587	3,7	-12,0	13,5	13,9	17,7
Rentas del capital a precios constantes	71.375	62.275	71.045	75.983	84.587	2,5	-12,7	14,1	7,0	11,3
Rentas de la empresa y otras	42.161	36.862	46.854	50.184	55.203	2,8	-12,6	27,1	7,1	10,0
Rentas de la empresa y otras a precios constantes	47.599	41.286	52.758	53.045	55.203	1,5	-13,3	27,8	0,5	4,1
Rentas de la empresa	36.951	31.483	41.228	44.614	49.075	2,6	-14,8	31,0	8,2	10,0
Rentas de la empresa a precios constantes	41.717	35.261	46.423	47.157	49.075	1,3	-15,5	31,7	1,6	4,1
Imputación de rentas y otras	5.210	5.379	5.626	5.570	6.127	4,0	3,2	4,6	-1,0	10,0
Imputación de rentas y otras a precios constantes	5.882	6.025	6.335	5.888	6.127	2,7	2,4	5,2	-7,1	4,1
Tipo efectivo	12,75	12,76	13,44	13,94	14,33	0,7	0,1	5,3	3,7	2,8
Sin cuota diferencial ni deducciones	12,65	12,66	12,81	13,42	13,60	0,3	0,1	1,1	4,8	1,3

La tasa de variación resulta de la aplicación de la siguiente fórmula: **Tasa de variación año n = (Cuantía año n / Cuantía año n-1) x 100.**

La actualización a la inflación resulta de la aplicación de la siguiente fórmula: **Cuantía año n x Tasa de ajuste.**

La tasa de ajuste es resultante del siguiente cálculo: El IPC acumulado entre diciembre del año n-1 y diciembre de 2022.

Fuente: AEAT (2023). *Cuadro 2.2 en Informe de Recaudación Tributaria* y elaboración propia de los ajustes a la inflación.

AÑO	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IPC acumulado entre diciembre del año anterior y diciembre de 2022	14,3	12,9	12	12,6	5,7	0
TASA DE AJUSTE (IPC acumulado/100+1)	1,143	1,129	1,12	1,126	1,057	1

Fuente: INE. Variaciones del IPC, índice general nacional.

Anexo V.

Comparativa del resultado de la liquidación de un expatriado, según el importe de la exención.

	CASO 1 (100.000€ SIN EXENCIÓN APLICADA)	CASO 2 (100.000€ CON EXENCIÓN APLICADA)	CASO 3 (150.000€ SIN EXENCIÓN APLICADA)
Rendimientos del trabajo y determinación de la base imponible general			
Retribuciones dinerarias.	80.000 €	43.739,73 €	65.000 €
Total ingresos íntegros computables.	80.000 €	43.739,73 €	65.000 €
Cotizaciones a la seguridad social.	3.665 €	3.665 €	3.665 €
Rendimiento neto previo [Total ingresos íntegros computables - cotizaciones a la seguridad social]	76.335 €	40.074,73 €	61.335 €
Otros gastos deducibles	2.000 €	2.000 €	2.000 €
Rendimiento neto [Rendimiento neto previo - Otros gastos deducibles]	74.335 €	38.074,73 €	59.335 €
Rendimiento neto reducido [Rendimiento neto - Reducciones (no aplica)]	74.335 €	38.074,73 €	59.335 €
Base imponible general.	74.335 €	38.074,73 €	59.335 €
Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares			
Mínimo personal y familiar. Importe estatal	5.550,00 €	5.550,00 €	5.550,00 €
Mínimo personal y familiar. Importe autonómico	5.550,00 €	5.550,00 €	5.550,00 €
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar (Aplicación de tramos estatales sobre la cuantía estatal del mínimo personal y familiar) [5550*9,5%]	527,25 €	527,25 €	527,25 €

Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar (Aplicación de tramos estatales sobre la cuantía autonómica del mínimo personal y familiar) [5550*9,0%]	499,50 €	499,50 €	499,50 €
Cálculo del impuesto y resultado de la declaración			
Tipo aplicable estatal .	15,67%	11,47%	13,98%
Tipo aplicable autonómico .	15,49%	10,98%	13,97%
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen (Base imponible general * Tipo efectivo estatal)	12.176,13 €	4.894,58 €	8.827,73 €
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen (Base imponible general * Tipo efectivo autonómico)	12.018,31 €	4.682,33 €	8.793,31 €
Cuota íntegra estatal (Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen - Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar)	11.648,88 €	4.367,33 €	8.300,48 €
Cuota íntegra autonómica (Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen - Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar)	11.518,18 €	4.182,83 €	8.293,81 €
Resultado de la declaración (Cuota íntegra estatal + cuota íntegra autonómica)	23.167,03 €	8.550,16 €	16.594,29 €
Cálculo de las aportaciones a la seguridad social			
Base de cotización (Base máxima * 12)	56.646,00 €	<p>Notas: El método de cálculo aplicado corresponde al año 2024, siendo los tipos aplicados los vigentes en dicho periodo. Tampoco aplica la “<i>cuota de solidaridad</i>”, al no entrar en vigor hasta el ejercicio 2025. Las cantidades correspondientes al mínimo personal y familiar, así como los tramos autonómicos, son los correspondientes a las normas de cálculo de la CCAA de Castilla y León.</p>	
Contingencias Comunes	4,70%		
M.E.I.	0,12%		
Desempleo	1,55%		
Formación profesional	0,10%		
Tipo aplicable trabajador	6,47%		
Total anual trabajador	3.665,00 €		

Fuente: Elaboración propia.

Anexo VI.

Tipo efectivo resultante de liquidar la cuantía máxima por tramo, estimando los tramos autonómicos equivalentes a los tramos estatales.

Tramo IRPF (estatal y autonómico)	Tipo aplicable por tramo	Cuota íntegra	Cuota íntegra acumulada	Tipo efectivo
Menos de 12.450€	19%	2.365,50 €	2.365,50 €	19,00%
12.450€ a 20.199€	24%	1.859,76 €	4.225,26 €	20,92%
20.200€ a 35.199€	30%	4.499,70 €	8.724,96 €	24,79%
35.200€ a 59.999€	37%	9.175,63 €	17.900,59 €	29,83%
60.000€ a 299.999€	45%	107.999,55 €	125.900,14 €	41,97%
A partir de 300.000€	49%			

Fuente: Elaboración propia.

Anexo VII.

Tipos impositivos del impuesto sobre el consumo, en los países de la OCDE.

	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Tipos reducidos
Australia	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0
Austria	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	10.0/13.0
Bélgica	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	0.0/6.0/12.0
Canadá	7,0	6,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	0
Chile	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	0
Colombia	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	0.0/5.0
Costa Rica	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	1.0/2.0/4.0
República Checa	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	10.0/15.0
Dinamarca	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0
Estonia	18,0	18,0	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0.0/9.0
Finlandia	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0	23,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	0.0/10.0/14.0
Francia	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	2.1/5.5/10.0
Alemania	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	7.0/0.0
Grecia	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	6.0/13.0
Hungría	25,0	20,0	20,0	20,0	25,0	25,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	5.0/18.0
Islandia	24,5	24,5	24,5	24,5	25,5	25,5	25,5	25,5	25,5	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	0.0/11.0
Irlanda	21,0	21,0	21,0	21,5	21,0	21,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	0.0/4.8/9.0/13.5
Israel	17,0	15,5	15,5	15,5	16,0	16,0	16,0	17,0	18,0	18,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	0
Italia	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	21,0	21,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	4.0/5.0/10.0

Japón	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	10,0	10,0	10,0	10,0	8
Corea	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0
Letonia	18,0	18,0	18,0	21,0	21,0	22,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	5.0/12.0
Lituania	18,0	18,0	18,0	19,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	5.0/9.0
Luxemburgo	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	3.0/8.0/14.0
México	15,0	15,0	15,0	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	0
Países Bajos	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	9
Nueva Zelanda	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	0
Noruega	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0.0/12.0/15.0
Polonia	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	5.0/8.0
Portugal	19,0	21,0	21,0	20,0	20,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	6.0/13.0
Eslovaquia	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	5.0/10
Eslovenia	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	5.0/9.5
España	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	18,0	18,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	4.0/10.0
Suecia	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0.0/6.0/12.0
Suiza	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	7,7	7,7	7,7	7,7	7,7	7,7	0.0/2.5/3.7
Turquía	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	20,0	1.0/10.0
Reino Unido	17,5	17,5	17,5	15,0	17,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	0.0/5.0
Media aritmética	17,8	17,7	17,7	17,7	18,1	18,6	18,8	19,0	19,1	19,2	19,2	19,3	19,3	19,1	19,2	19,2	19,2	19,2	

Fuente: OCDE. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/consumption-tax-trends/vat-gst-rates-ctt-trends.xlsx>