

La atracción de teletrabajadores internacionales en el marco del régimen español de impatriados y sus posibles controversias jurídico-fiscales

Daniel Santiago Marcos
Universitat de Girona

Fecha de presentación: agosto 2025

Fecha de aceptación: octubre 2025

Fecha de publicación: marzo 2026

Resumen

El presente artículo analiza el régimen español de impatriados, regulado en el artículo 93 de la LIRPF y actualizado en 2022. Se trata de un régimen concebido para atraer talento internacional mediante un tratamiento fiscal preferencial. En este contexto, los teletrabajadores internacionales representan una oportunidad para dinamizar la economía y favorecer la retención de profesionales altamente cualificados. No obstante, las medidas adoptadas por el legislador español en esta materia también generan nuevos escenarios que ponen a prueba la competencia fiscal en un ámbito aún desconocido y poco considerado por las instituciones internacionales y europeas, como son las rentas obtenidas por las personas físicas en contextos digitales y el posible aprovechamiento indebido de ventajas fiscales. En paralelo, se evidenciará que la inclusión del teletrabajo internacional en el régimen español de impatriados podría desnaturalizar el concepto de residencia fiscal e incrementar las desigualdades frente al resto de residentes fiscales debido a las diferencias en su tributación.

Palabras clave

teletrabajo internacional; impatriados; competencia fiscal; residencia fiscal

Attracting international teleworkers under the Spanish regime for impatriates and its potential legal and tax controversies

Abstract

This article analyses the Spanish expatriate regime, regulated in Article 93 of the Personal Income Tax Law (LIRPF) and updated in 2022. This regime is designed to attract international talent through preferential tax treatment. In this context, international teleworkers represent an opportunity to stimulate the economy and promote the retention of highly skilled professionals. However, the measures adopted by the Spanish legislator in this sphere also create new scenarios that challenge tax competition in a relatively unexplored and underconsidered area by international and European institutions: income earned by individuals in digital environments and the potential abuse of tax advantages. Additionally, it will be demonstrated that including international teleworking within the Spanish expatriate regime could distort the concept of tax residency and increase inequalities among tax residents due to disparities in their taxation.

Keywords

international teleworking, impatriates, tax competition, tax residence

1. Los desafíos del actual mercado de trabajo y la necesidad de teletrabajadores internacionales

El mercado de trabajo español se enfrenta a grandes cambios procedentes de la digitalización, la transición ecológica y los cambios demográficos. El futuro que nos aguarda plantea importantes retos, pero también abre oportunidades que países como España están aprovechando para mejorar su competitividad internacional. En este sentido, el *Informe sobre el futuro del empleo 2025*, elaborado por el World Economic Forum, subraya un importante crecimiento del empleo en sectores digitalizados. Sin embargo, al igual que señala el Banco de España, persiste un obstáculo significativo: el 45,8 % de las empresas perciben un problema de disponibilidad de mano de obra cualificada (Férrandez Cerezo e Izquierdo, 2025, pág. 8). En la misma línea, el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE) en su informe *El ajuste de la oferta y la demanda de empleo en el mercado de trabajo. 2025*, indica que las actividades profesionales, científicas y técnicas concentran un 11,30 % de las vacantes de difícil cobertura, debido fundamentalmente a la falta de cualificación y formación adecuada.

Ante esta realidad, el legislador español ha tratado de dar una respuesta a las necesidades expuestas a través de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (Ley 28/2022). Su preámbulo apuesta por un mercado laboral digitalizado y, en consecuencia, por el impulso del teletrabajo. Las empresas se benefician de esta modalidad, aunque es cierto que sin un marco normativo adecuado no es posible gestionar los avances. En este sentido, la Ley 28/2022 ha introducido modificaciones fiscales, entre ellas las relativas al régimen de impatriados, en el que el teletrabajo internacional es clave para la atracción de talento. De esta manera, el teletrabajo internacional queda reflejado como circunstancia en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), que regula el actual régimen de impatriados.

La flexibilidad que ofrece el teletrabajo ha favorecido la aparición de los denominados *nómadas digitales*, trabajadores que, por el modelo de trabajo al que están acogidos, son capaces de prestar sus servicios -por cuenta propia o ajena- desde cualquier lugar. Diversos estudios sitúan a España entre los países mejor posicionados para ofrecer las mejores condiciones para los *nómadas digitales* y, por ende, para los teletrabajadores internacionales.¹

1. Véase el estudio realizado por NordLayer sobre los mejores países para realizar teletrabajo <https://nordlayer.com/global-remote-work-index/>. [Fecha de consulta: 20 de agosto de 2025]. España se sitúa en la cuarta posición, por debajo de Dinamarca, Holanda y Alemania. Los criterios utilizados son variados: nivel de ciberseguridad, seguridad económica, infraestructura digital, entre otros.

Tras la entrada en vigor de la Ley 28/2022 no solo se han introducido mejoras en el ámbito fiscal -aunque algunas de ellas resultan criticables, como se analizará más adelante-, sino que también se ha tratado de consolidar un nuevo ecosistema de emprendimiento e innovación, cuyo punto de inflexión, como es sabido, se produjo a raíz de la pandemia de 2020.

Esta evolución ha dado lugar a un escenario internacional en el que muchos países compiten por diseñar regímenes adaptados a las nuevas dinámicas del mercado de trabajo, con el objeto de atraer a nuevos residentes fiscales. Prueba de ello es que el diario británico *The Guardian*, en una de sus portadas, se refirió al régimen español con el siguiente titular: «Trabajar al sol, disfrutar de un coste de la vida menor y menos impuestos». España, sin duda, reúne todas las cualidades para crear ese clima tan deseado para los teletrabajadores internacionales.

No obstante, desde la perspectiva fiscal, la competitividad internacional entre países, incluida España, exige una reflexión sobre las medidas introducidas para atraer a teletrabajadores internacionales. Como ya se ha señalado, en el marco del artículo 93 de la LIRPF, el legislador ha considerado oportuno incluir expresamente a esta modalidad de trabajadores entre las circunstancias que permiten acceder a un régimen tributario más favorable durante el proceso de adquisición de la residencia fiscal. Si bien estas disposiciones tienen una legitimidad evidente, no están exentas de controversias, pues surgen nuevos problemas jurídicos que se superponen a las históricas disputas relacionadas, en particular, con la definición del concepto de residencia fiscal, que constituye, o así debería, el objetivo central de los teletrabajadores internacionales.

2. La histórica problemática en materia de residencia fiscal de las personas físicas

La atracción de talento en los teletrabajadores internacionales se vincula directamente con la residencia fiscal, que constituye el nexo entre el elemento subjetivo del hecho imponible y el territorio. Este nexo se analiza en función de unas circunstancias fácticas, lo que reviste especial importancia en el régimen de impatriados del artículo

93 de la LIRPF, en un contexto marcado por la creciente competitividad fiscal entre sistemas impositivos.

En primer término, el artículo 8.1.a) de la Ley del IRPF establece que la condición de contribuyente se atribuye a la persona física residente habitual en territorio español. La consecuencia es la sujeción plena prevista en el artículo 2 de la LIRPF, esto es, la obligación personal de contribuir por la totalidad de las rentas, sin importar el lugar de su obtención ni el pagador.

El artículo 9 de la Ley del IRPF precisa qué se entiende por residencia habitual. No suponen una definición, pero sí una especificación a través de tres criterios alternos: el primero, en la letra a), según el cual se considerará residente fiscal en España a aquel que permanezca más de 183 días en el país durante el año natural. A continuación, en la letra b) del mismo apartado, se encuentra el segundo criterio, que establece que el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del sujeto radique en territorio español, ya sea de forma directa o indirecta. En tercer y último lugar, se encuentra el criterio familiar, configurado como una presunción *iuris tantum*, según la cual un sujeto será considerado residente en España si reside en el país su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad que dependan de él. Estos criterios, concebidos para vincular jurídicamente al sujeto con el territorio, han generado controversias, que se intensifican en el marco del teletrabajo internacional.²

El criterio de permanencia (artículo 9.1.a) de la LIRPF) exige más de 183 días en España en un año natural. A efectos del cómputo, se incluyen las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente pruebe su residencia en otro país. La jurisprudencia ha tratado de delimitar su alcance. Así, en la sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 28 de noviembre de 2017, subrayó, en el fundamento jurídico (FJ) tercero, que una ausencia esporádica no puede entenderse como un período dilatado en el tiempo y parece concretar, a nuestro juicio, que por dilatado será un período superior a los 183 días. La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 25 de abril de 2023 circunscribe bien el tema de las ausencias, pues expone qué días se computarán en el período total de los 183 días. Para ello establece una triple tipología de días: primero, los días de presencia real, sobre los que consta una prueba directa de presencia -una multa de tráfico, por

2. Sobre el impacto del teletrabajo vid. Rovira Ferrer (2023).

ejemplo-; segundo, los días presuntos, que son días que se encuentran entre días probados (días de presencia real) y, además, no hay ningún dato que refleje la presencia física en el extranjero. La suma de las dos tipologías anteriores da paso a los días de permanencia efectiva. Por último, la tercera tipología de días son las mencionadas ausencias esporádicas. Estas últimas únicamente deberían servir de refuerzo a las conclusiones de permanencia en España o en el extranjero. De modo que solo computan si no se ha rebasado el umbral de los 183 días.

Además, el cálculo de los días es objetivo, como afirmó el TS en la anterior sentencia en su FJ quinto, pues no se atiende a la intención (la voluntad) del sujeto, solo a la duración e intensidad. Un claro ejemplo, aunque criticable, es el considerado por la Dirección General de Tributos (DGT) en la Consulta vinculante (CV) de 12 de abril de 2021. Se trata de un conocido caso en que un residente en Tánger quedó atrapado en España debido a las restricciones de la COVID-19. La intención de este sujeto no era permanecer en España, pero, como el criterio no atiende a subjetividades, la DGT estimó que el tiempo transcurrido en nuestro territorio sirvió para iniciar el cómputo de permanencia.

La segunda circunstancia está prevista en el artículo 9.1.b) de la Ley del IRPF, esto es, que radique en el territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Este núcleo puede determinarse según un criterio absoluto (se centra en el lugar donde haya la mayor parte de intereses económicos en comparación con el resto de los intereses que radiquen en otros Estados) o relativo (comparación únicamente con el Estado en conflicto). La resolución del TEAC de fecha 2 de noviembre de 2017 estableció que basta con que en España se concentren más bienes que en cualquier otro Estado (relativo), aunque no superen el conjunto global.

Hay que tener en cuenta que este segundo criterio atiende tanto a las rentas como al patrimonio, sin que uno sea más relevante que otro. La Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, en sentencias de 10 de noviembre de 2021 y 4 de julio de 2006, respectivamente, apostaron por igualar la importancia de ambos elementos. Otra cosa bien distinta será que en nuestro territorio únicamente haya uno de ellos o que sea más fácil probar uno que otro. Además, no se limita a la mera titularidad, sino también al lugar de gestión y administración de los bienes; el lugar donde se

evidencia la capacidad económica en términos de ingresos y gastos; donde se lleva a cabo la actividad empresarial o profesional, y donde se concentra la mayor parte de las inversiones. Unos lugares también mencionados por el Libro Blanco para la reforma tributaria del año 2022.

El apartado b) in fine del artículo 9.1 de la LIRPF contiene la tercera circunstancia, el criterio familiar. Se indica que existirá una presunción *iuris tantum* de que el contribuyente es residente fiscal en territorio español cuando en este resida su cónyuge no separado legalmente junto con los hijos menores de edad que dependan de él. La doctrina debate qué debe entenderse por *dependencia*. Unos consideran que hace referencia a cuestiones económicas; otros, en cambio, a cuestiones civiles como sería la patria potestad. Sin embargo, a nuestro juicio, consideramos que la patria potestad podría acoger la posición económica de la otra mitad de la doctrina y que el significado de depender quedase clarificado.

Otra cuestión radica en conocer qué significado tiene la conjunción y, pues conviene conocer si la intención del legislador es tratar de forma acumulativa la residencia en España del cónyuge no separado legalmente junto con la dependencia de los hijos menores. Apostamos por lo siguiente: si existen ambos (cónyuge e hijos), deben aparecer de forma acumulativa; en caso de que no existan de forma simultánea, también sería aplicable la presunción. De lo contrario, no podría aplicarse a viudos, solteros o matrimonios sin hijos, lo cual sería un sinsentido, dado que en todos los casos anteriores también se incluyen en el concepto de familia.

Finalmente, la crítica a la presunción establecida en el vínculo familiar, pues la misma se consolida como *iuris tantum*. La norma no señala cómo podría destruirse la presunción. Además, deberán ser residentes fiscales conforme a los criterios del artículo 9.1 de la LIRPF, pues si no son residentes, no puede invocarse este criterio, lo cual es razonable. De ahí que algunos autores consideren que no se trata de una verdadera circunstancia para determinar la residencia fiscal.

Como hemos visto, los criterios de residencia previstos en el artículo 9 de la LIRPF, diseñados en un contexto previo a la irrupción del teletrabajo, plantean problemas de aplicación y requieren de una reinterpretación para poder sustentarse en nuevas situaciones como las que en el punto siguiente describiremos.

3. Nuevos problemas: la creciente competencia fiscal y el arraigo del teletrabajo

La Comisión Europea ha señalado que los países utilizan cada vez más sus sistemas tributarios como herramienta de competencia, en particular mediante normas sobre residencia fiscal que pueden favorecer prácticas perniciosas (Comisión Europea, 2020). En la misma línea, la OCDE ha advertido sobre los riesgos derivados de la adquisición de la ciudadanía y la residencia fiscal a través de las inversiones, ya que en algunos casos estos mecanismos evitan tributar en jurisdicciones con mayor presión fiscal.³ Estos problemas, como aseguró la Comisión Europea, surgen en buena parte con la crisis financiera de 2007, lo que llevó a algunos Estados miembros a implantar regímenes de residencia para inversores⁴ sin requerir, en algunos casos, una presencia física significativa, como exige el criterio de permanencia al que hemos aludido.

La adopción de estas prácticas puede llegar a considerarse perniciosa al desnaturalizar el concepto de residencia fiscal, que ya de por sí plantea múltiples dificultades interpretativas. La OCDE considera como perniciosas aquellas disposiciones fiscales que imponen bases imponible que, por derecho, corresponderían a otros territorios, aprovechando la movilidad geográfica de ciertas actividades (OCDE, 1998, pág. 15). En este sentido, el informe final sobre la Acción 5 del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios relativa a las prácticas fiscales perniciosas destaca el criterio de la actividad sustancial para plantear que un régimen resulta dañino cuando otorga beneficios con fines meramente fiscales, sin exigir una actividad económica real en el territorio (OCDE, 2016).

En un contexto digitalizado proliferan las actividades de fácil deslocalización. El mercado laboral se ha transformado con el auge del trabajo a distancia. Según los datos de EUJOBS, la población activa europea asciende a 259

millones de personas. De acuerdo con Eurostat, un 9 % de esta población adopta la filosofía *work from anywhere*. Ello supone un importante potencial de trabajadores interesados en acogerse a los regímenes preferenciales que varios Estados miembros, entre ellos España, han puesto en marcha.

Según el informe *Global Tax Evasion Report 2024* del Observatorio Fiscal de la UE, en 1995 tan solo existían 5 regímenes preferenciales, mientras que en 2024 la cifra alcanzó los 24. El mismo informe clasifica a los regímenes preferenciales en tres categorías: los regímenes que permiten una tributación menor sobre los ingresos mundiales o extranjeros en comparación con la tributación asumida por residentes ordinarios. En este grupo se sitúan España, Grecia, Francia, Luxemburgo o Italia. La segunda son aquellos aplicables sobre los ingresos obtenidos en el Estado que aplica el régimen a cambio de realizar una actividad económica específica, sobre cuyos ingresos se aplican una serie de reducciones fiscales (Chipre, Finlandia, Irlanda, etc.). Por último, aquellos regímenes que benefician a personas jubiladas, entre los que destacó el régimen portugués, derogado con efectos a partir del 1 de enero de 2024 a través de una ley de presupuestos. En cifras, al menos 260.000 personas se benefician de los regímenes, lo que supone un crecimiento, según el Observatorio, de 30.000 beneficiados con respecto a 2021. En España, el número de impatriados asciende a 11.078, con un coste en nuestras arcas públicas de 105,78 millones de euros.⁵

A nuestro juicio, el auge de este tipo de regímenes responde a diversos factores. Por un lado, la digitalización del trabajo ha hecho innecesaria la coincidencia física entre empleador y empleado, facilitando la movilidad. Por otro lado, los Estados actúan unilateralmente gracias a la soberanía fiscal de la que aún disponen en materia de tributación directa (OCDE, 2015). En el ámbito de la UE, pese a las exigencias de cooperación y armonización para mantener un mercado único, los Estados se muestran reacios a ceder competencias en materia de fiscalidad personal y

3. Para más información, véase: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/international-standards-on-tax-transparency/residence-citizenship-by-investment.html>. [Fecha de consulta: 19 de agosto de 2025].

4. COMISIÓN EUROPEA (2019). *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de Regiones sobre Regímenes de ciudadanía y residencia para inversiones en la Unión Europea*. COM (2019) 12 final. En 2019, unos 20 Estados miembros disponían de uno de ellos. España lo eliminó con efectos a partir del 3 de abril de 2025, por la disposición final 21.1 de la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia.

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

empresarial. El artículo 4.1 del Modelo de Convenio (MC) de la OCDE confirma lo que comentamos, al dejar a las legislaciones nacionales la definición de «residente». Así, el MC actúa solo como orientación, lo que, como arguye Serrano Antón, explica que los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) no hayan tenido el efecto armonizador esperado (Serrano Antón, 2006, pág. 7).

Otro factor determinante ha sido la tendencia de las instituciones internacionales y europeas a prestar más atención a las actividades empresariales, relegando las realizadas por personas físicas a un segundo plano. Esta exclusión resulta evidente en el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial aprobado por la Comisión Europea en 1998 y reformado en 2022. Aunque el Código constituye un compromiso político y no vinculante, su finalidad es evitar que los Estados adopten medidas fiscales perniciosas que provoquen una competencia lesiva. Sin embargo, desde su creación se ha planteado, sin éxito, ampliar su alcance a regímenes preferenciales vinculados a rentas de personas físicas. En palabras de la Comisión Europea, «la definición del ámbito de aplicación debe modificarse para abarcar otro tipo de regímenes y aspectos generales de los sistemas nacionales de impuestos de sociedades, así como otros impuestos pertinentes». Posteriormente, señala que «el Código no cubre los regímenes o medidas especiales de ciudadanía para atraer a expatriados o personas adineradas, a pesar de que a menudo son una puerta trasera para atraer de forma desleal a empresas e inversiones de otros países». A pesar de este antecedente, la reforma del Código el 8 de noviembre de 2022 no ha contemplado estos aspectos, o al menos no de forma expresa. Esta demanda, en la actualidad, tiene mucho sentido, pues, como advierte Kostic (2019, pág. 201), la fuerza del trabajo ya no es un recurso sedentario e inamovible.

La urgencia de ampliar el ámbito de aplicación del Código se justifica por el elevado coste de estos regímenes: unos 7.500 millones de euros al año (AA. VV, 2023, pág. 58). Los regímenes de Holanda y Portugal son los que asumen mayores pérdidas, pues son más los sujetos que se acogen a ellos. El Observatorio Fiscal de la UE establece una puntuación del 1 al 10 para medir el perjuicio que pueden provocar. Los criterios para estimarlo son cuatro: la duración del régimen, las condiciones de ingreso, los requisitos de actividad profesional y el tamaño del beneficio fiscal. En esta escala, el régimen español de impatriados recibe una calificación de 5.

A la vista de lo anterior, resulta oportuno abordar en el siguiente apartado el análisis del régimen de impatriados dispuesto en el artículo 93 de la LIRPF, el cual contempla, entre sus diferentes supuestos, el teletrabajo internacional.

4. El régimen de impatriados como punto de controversia

4.1. Propósito y contenido: especial énfasis a los teletrabajadores internacionales

El régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español -conocido como régimen de impatriados- fue introducido hace veinte años en el ordenamiento jurídico español y está regulado en el artículo 93 de la LIRPF. Tras varias reformas, la última a través de la Ley 28/2022, se introdujo como supuesto el teletrabajo internacional.

Su finalidad principal es atraer a personas altamente cualificadas o vinculadas a sectores emergentes. Quienes se acogan al régimen tributan por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), aunque conservan la condición de contribuyente del IRPF durante el ejercicio de su desplazamiento y los cinco siguientes. Para acceder, deben cumplirse tres requisitos: el primero, no haber sido residente en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produce el desplazamiento a territorio español; el segundo, que el desplazamiento venga motivado por alguna de las situaciones dispuestas en el precepto (el inicio de una relación laboral, la adquisición de la condición de administrador, la realización de una actividad económica calificada como emprendedora o una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes); y, el tercero, no obtener rentas mediante un establecimiento permanente.

Una de las novedades de la reforma ha sido la posibilidad, cumpliendo una serie de requisitos, de que el régimen especial beneficie a los hijos del contribuyente menores de 25 años o con discapacidad, así como al cónyuge del contribuyente. Para ello, tendrán que cumplir con las exigencias marcadas en el artículo 93.3 de la LIRPF: que se desplacen a territorio español con el contribuyente o en un momento posterior (aunque el artículo 113.1 del RIRPF dispone que puede ser con anterioridad al desplazamiento

del contribuyente principal), siempre que no hubiera finalizado el primer periodo impositivo en el que el régimen resulte de aplicación; que se adquiriera la residencia fiscal, pues otra de las exigencias es que el núcleo familiar del contribuyente principal no ha tenido ni que ser residente fiscal en España durante los cinco periodos impositivos anteriores al desplazamiento ni obtener rentas a través de establecimientos permanentes, salvo si son por las excepciones marcadas en el precepto. Así mismo, la suma de sus bases liquidables en cada periodo impositivo debe ser inferior a la base liquidable del contribuyente que solicita el régimen, el principal. Es interesante remarcar la importancia que tiene que el núcleo familiar mencionado del contribuyente principal no obtenga unas bases liquidables superiores, pues de ser así, quedarían excluidos del régimen, tal y como dispone el artículo 118.4 del RIRPF.

Señalado lo anterior, para que el desplazamiento de un teletrabajador internacional resulte efectivo en este régimen, será necesario que el trabajador se desplace a territorio español para prestar servicios a distancia para un empleador radicado en otro país. Dichos servicios deben realizarse, de manera exclusiva, a través de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. Conviene recordar, en este sentido, que la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia, precisa en su artículo 2.b) que el teletrabajo es aquel trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios informáticos, telemáticos y de telecomunicación. Esta definición resulta clave, pues permite diferenciar el desplazamiento de un teletrabajador internacional de un desplazamiento laboral ordinario: en el primero, no se requiere que el empleador ordene o imponga el traslado, lo que otorga al trabajador plena flexibilidad para acogerse a esta modalidad. Ahora bien, dicha flexibilidad se encuentra matizada por la exigencia de un visado de teletrabajo internacional, previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (Ley 14/2013).⁶

La exigencia de visado delimita el tipo de teletrabajador que España pretende atraer, pues entre Estados miembros no

aparece este requisito dado que los ciudadanos europeos gozan de libertad de circulación en el espacio Schengen. El capítulo V bis de la Ley 14/2013 regula específicamente esta figura. En particular, el artículo 74 bis define el teletrabajo internacional como aquel desarrollado por nacionales de terceros Estados autorizados a permanecer en España para ejercer una actividad laboral o profesional a distancia para empresas radicadas fuera del territorio español, debiendo acreditarse que dicha actividad se presta en remoto, de conformidad con el artículo 74 ter, b) de la Ley 14/2013. Además, el apartado segundo del precepto indicado exige, para la concesión del visado, acreditar formación en universidades, escuelas de negocio o centros de formación profesional de reconocido prestigio.

En materia tributaria, los rendimientos obtenidos por los teletrabajadores internacionales acogidos al régimen que comentamos se califican como rendimientos del trabajo, conforme al artículo 17 de la LIRPF. Este tipo de rendimientos, según el artículo 93.2.b) de la LIRPF, se entenderán obtenidos en territorio español, con independencia del lugar de su obtención. Esto implica, a nuestro considerar, que pese a tributar bajo las reglas del IRNR -esto es, con obligación real-, el trabajador queda sujeto al principio de sujeción plena previsto en el artículo 2 de la LIRPF, que obliga a contribuir por la totalidad de sus rentas. Esta circunstancia podría llevar a considerar que el régimen resulta poco beneficioso;⁷ sin embargo, como se verá, la aplicación de las reglas del 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 (LIRNR), compensa en determinados aspectos.

En concreto, la cuota se determina aplicando un tipo proporcional: el 24 % para bases liquidables de hasta 600.000 euros y el 47 % para las que superen dicho importe. Comparado con la tributación ordinaria de los residentes, cuya escala progresiva (artículo 63 de la LIRPF) alcanza un tipo máximo del 47 % a partir de los 300.000 euros, el régimen de impatriados resulta ventajoso a partir de bases superiores a los 60.000 euros sobre las que recae un tipo aplicable del 22,5 %.

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

7. También habrá que tener en cuenta que los teletrabajadores internacionales no podrán aplicarse el mínimo personal y familiar ni algunas reducciones en sus rendimientos del trabajo como, en concepto de aportaciones a planes de pensiones, entre otros. Además, tendrán que tributar por cada devengo de renta que se somete a gravamen sin posibilidad de compensación al aplicarse las reglas del IRNR.

4.2. La experiencia comparada: el caso de Italia y Portugal

El régimen de impatriados ha sido utilizado en otros países de nuestro entorno para atraer talento. Italia y Portugal son un claro ejemplo de la evolución de estos regímenes, aunque la tendencia ha sido a favor de una restricción de las ventajas fiscales originarias y focalizadas en perfiles más vinculados a la innovación y la investigación.

En Italia, el régimen de *impatriati* fue introducido por el artículo 16 del *Decreto Internazionalizzazione* número 147 de 14 de septiembre de 2015,⁸ con el objeto de ofrecer una tributación más favorable para contribuyentes que trasladaran su residencia fiscal a Italia y que se comprometieran a permanecer en el país al menos dos años, desarrollando actividades laborales para una empresa residente -o extranjera controlada por una residente-. En caso de incumplimiento, los beneficios debían ser reintegrados. El perfil de beneficiado era el de trabajador altamente cualificado y, adicionalmente, no podría haber residido en Italia durante los cinco ejercicios fiscales anteriores al año en que se ejerce el traslado. Inicialmente, el régimen disponía de una exención del 30 % de las rentas brutas de los trabajadores de origen italiano, aunque posteriormente se aumentó hasta el 50 % durante cinco ejercicios fiscales, incluyendo el ejercicio del desplazamiento.

En 2019, por medio del Decreto ley número 34 de fecha 30 de abril, se produjo una ampliación sustancial de los requisitos subjetivos y las ventajas. Entre las principales novedades figuraban la posibilidad de desarrollar actividades empresariales, la reducción del periodo de no residencia previa de cinco a dos años y la extensión del régimen de cinco a diez ejercicios fiscales si el contribuyente tenía un hijo menor de 18 años o adquiría una vivienda en los 12 meses previos al traslado o en el año en que este se produce. Bajo estas condiciones, la exención podía alcanzar el 70 % durante los primeros cinco años y descendía al 50 % en los cinco ejercicios restantes. Además, se establecieron

incentivos adicionales en favor de quienes se trasladarán a regiones del sur de Italia, como Calabria o Sicilia, donde la exención podía alcanzar hasta el 90 %.

Sin embargo, el Gobierno italiano, mediante el Decreto legislativo 209/2023, de 19 de diciembre,⁹ puso freno a las disposiciones anteriores para aquellos que trasladen su residencia fiscal a Italia a partir del 1 de enero de 2024. El nuevo régimen exige no haber sido residente en Italia durante los tres ejercicios fiscales anteriores, permanecer en el país al menos cuatro ejercicios y cumplir con requisitos de cualificación profesional. La exención se reduce del 70 % al 50 % de la base imponible, desaparecen los beneficios reforzados vinculados a determinadas regiones del sur y se fija un límite máximo de ingresos exentos de 600.000 euros anuales. Solo en caso de contribuyente con hijos menores de 18 años la reducción se incrementa del 50 % al 60 %. Un aspecto especialmente relevante es que ya no se exige interrumpir la relación laboral previa, lo que abre la puerta a la utilización del régimen a los teletrabajadores internacionales.

En palabras de Beretta y Cipolli, ha sido positiva la ampliación de la exigencia de tres ejercicios de no residencia, pues con los dos periodos impositivos anteriores, a fin de cuentas, el sujeto no pasaba más de un año natural fuera de Italia -del 30 de junio del año X y el retorno el 1 de julio del año X + 1, por ejemplo- (Beretta y Cipolli, 2024, pág. 176 y ss.). De esta forma, se evitan los posibles traslados meramente temporales para acogerse a una tributación más ventajosa. Además, estos mismos autores valoran favorablemente el mantenimiento de reducciones reforzadas para familias con hijos menores de edad, alineadas con la necesidad de responder al desafío demográfico del país.

Por su parte, Portugal ofrece un recorrido distinto, pero en la senda restrictiva. El régimen de residentes «no habituales», vigente desde 2009,¹⁰ fue concebido no para beneficiar indiscriminadamente a los no residentes, sino para atraer a profesionales de alto valor añadido -arquitectos, investigadores, cineastas, profesores universitarios o

8. Publicado en la *Gazzetta Ufficiale* número 220 del 22 de septiembre de 2015.

9. Publicado en la *Gazzetta Ufficiale* número 301 en fecha 28 de diciembre de 2023.

10. En base al artículo 126 de la Ley 64-A/2008, de 31 de diciembre de 2008, y el Decreto-ley núm. 249/2009 de 23 de septiembre (en la parte III, artículos 23 a 25), el cual estableció el régimen especial de residentes «no habituales».

inversores-, así como pensionistas.¹¹ Los requisitos principales eran: no haber ostentado la condición de residente fiscal en los cinco ejercicios anteriores;¹² inscribirse como residente no habitual y acreditar la aportación de un valor añadido. Una vez concedida la inscripción, los beneficiarios disfrutaban de un tratamiento preferencial durante diez años consecutivos, con un tipo reducido del 20 % sobre los rendimientos del trabajo y actividades profesionales, frente a la escala progresiva de hasta el 48 % aplicable al resto de contribuyentes. Como apuntó Gil García con el cumplimiento de estos requisitos, inferiores a los exigidos en el artículo 93 de la LIRPF, muchos teletrabajadores podrían instalarse en Portugal para acceder a un régimen durante los diez años indicados, planteando la autora la posibilidad de que un teletrabajador español que opera para una empresa no residente (en España) se traslade a Portugal para beneficiarse del régimen luso (Gil García, 2022); aunque, si se diera el caso, no será tan fácil perder la residencia fiscal en España como bien se expuso en epígrafes anteriores.

Esta tributación privilegiada finalizó el 2 de octubre de 2023, cuando el por entonces primer ministro portugués, Antonio Costa, anunció el fin de los «no habituales».¹³ La Ley 82/2023, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 2024, en su artículo 263, confirmó su desaparición y, en su lugar, creó un régimen fiscal orientado a la investigación científica y la innovación con efectos a partir del 1 de enero de 2024. Este se desarrolla mediante la ordenanza 352/2024/1, de 23 de diciembre, y el artículo 58.A del Estatuto de beneficios fiscales.¹⁴ El nuevo sistema mantiene una duración de diez años y el tipo reducido del 20 % sobre rendimientos del trabajo o actividades profesionales

específicas, eximiendo rentas extranjeras, pero limita el acceso a perfiles profesionales concretos. Además, no podrán acogerse quienes ya hubieran optado anteriormente por el régimen de no habituales.

A diferencia de lo que sucede en España e Italia, en Portugal no parece contemplarse expresamente la posibilidad de compatibilizar este régimen con el teletrabajo internacional, pues no se prevé la posibilidad de mantener el empleador en el extranjero, lo que reduce su atractivo para este tipo de contribuyentes.

5. Reflexiones sobre los aspectos controvertidos del régimen español de impatriados

El régimen de impatriados, al igual que los existentes en países de nuestro entorno como Portugal e Italia, comparte un mismo propósito: atraer talento altamente cualificado. Estos regímenes identifican el mérito y la innovación como mecanismos para reforzar la competitividad internacional y, en particular, dentro de la UE. Si bien es cierto que la elevada presión fiscal puede actuar como freno para el desarrollo de determinados profesionales y favorecer la fuga de talento, consideremos que los incentivos tributarios, aunque relevantes, no son el único factor determinante a la hora de fijar la residencia fiscal en un país. Aspectos como la remuneración, el coste de la vida, el clima o la calidad de los servicios públicos también son decisivos.

11. Pablos Mateos, (2021). (Versión electrónica [BIB 2021/4862]). Esta tipología de personas, aunque no es el objeto del artículo, produjo grandes conflictos debido a que Portugal consideraba exentas de tributación las pensiones no obtenidas en territorio portugués, lo que incentivó a ciudadanos suecos y finlandeses a desplazarse y tributar estas rentas en el Estado de residencia del beneficiario, que en este caso sería Portugal. Al tributar en Portugal, no se gravarían en el Estado de origen (por ejemplo, Finlandia), evitando así la doble imposición. Esto llevó efectivamente a una situación de doble no imposición en la práctica. Ante esta situación, Finlandia denunció el CDI que tenía suscrito con Portugal desde 1971. Portugal tuvo que reaccionar y, por vía de la Ley 2/2020, de 31 de marzo de 2020, de Presupuestos del año 2020, introdujo el tipo porcentual del 10 por ciento para pensiones extranjeras.
12. La adquisición de la residencia fiscal portuguesa atiende a los requisitos indicados en el artículo 16.1 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, el cual señala que deben permanecer más de 183 días durante los últimos doce meses y, si se permanecen menos de dicho plazo, se debe disponer de una vivienda con la vocación de mantenerla y ocuparla en concepto de residencia habitual.
13. En palabras de Antonio Costa, «mantener esta medida para el futuro es prolongar una medida de injusticia fiscal que no está justificada, además de ser una forma sesgada de seguir inflando el mercado inmobiliario». Para más información, véase: <https://cnnportugal.iol.pt/habitacao/vistos-gold/neste-momento-nao-faz-mais-sentido-costa-anuncia-fim-da-taxacao-especial-para-residentes-nao-habituais/20231002/651b2ac9d34e65afa2f5f4cf>. [Fecha de consulta: 21 de agosto de 2025]. A pesar de ello, se mantiene una especie de régimen transitorio para aquellos que ya estaban acogidos al régimen, de modo que el tiempo que reste de esos 10 años seguirán siendo incentivados.
14. Para más información, véase: Botelho Moniz (2024).

La consolidación del teletrabajo ha intensificado la movilidad internacional, aunque no todos los Estados han decidido incluir esta modalidad en el ámbito subjetivo de sus regímenes. España es el único que lo contempla de forma expresa, con el fin de atraer a profesionales altamente cualificados. No obstante, este supuesto plantea riesgos que conviene analizar.

Un primer aspecto es la manera en que se configura la atracción de talento. Tras la Ley 28/2022, el artículo 93 de la LIRPF amplió los supuestos contemplados, poniendo de relieve la importancia del trabajo a distancia y la digitalización, pero también la necesidad de dinamizar la España vaciada. Sin embargo, a diferencia de lo previsto en Portugal o en la normativa italiana anterior a 2023, el legislador español no ha tenido en cuenta incentivos destinados a traslados en zonas despobladas, lo que podría ser interesante teniendo en cuenta los efectos que podrían tener estos trabajadores sobre estas zonas (mejora del patrimonio, creación de empleo por el aumento de la demanda, posibilidad de mejora de servicios públicos, etc.). Como vemos, uno de los primeros problemas que tiene el régimen español de impatriados es que, a pesar de la exposición de motivos de la Ley 28/2022, pone el foco en los centros urbanos donde se desarrolla más actividad económica, sin valorar que con el teletrabajo es posible establecerse en entornos con menor concentración demográfica y seguir prestando con la misma efectividad el servicio. Es por ello por lo que cobra sentido la opinión de Szudoczky y Rodríguez (2024, pág. 271) al precisar que este tipo de regímenes deberían diseñarse con flexibilidad para adaptarse a la situación socioeconómica del país donde se aplican.

El segundo de los problemas es la desigualdad que generan estos regímenes entre residentes fiscales ordinarios y beneficiarios del trato preferencial. En España, un residente, en tributación individual, con bases imponibles iguales o superiores a 60.000 euros tributa al 22,5 %, mientras que un impatriado disfruta de un tipo proporcional más ventajoso hasta los 600.000 euros, a partir de los cuales se tributa al 47 %. En Portugal la situación es incluso más evidente, donde el régimen especial permite aplicar un 20 % fijo durante diez años, frente al tipo progresivo del 48 % que recae sobre bases en torno a los 83.000 euros. Sobre estas diferencias es conveniente añadir dos cuestiones: la primera, desde la perspectiva constitucional, este régimen plantea cuestionarse una posible vulneración de la igual-

dad tributaria dispuesta en el artículo 31.1 de la CE, pues claramente la capacidad económica de los beneficiados no concuerda con los tipos aplicados. Si bien el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/1990, de fecha 26 de abril, marcó unas pautas de razonabilidad y proporcionalidad que, a nuestro juicio, parecen complicar los argumentos sobre una posible vulneración del principio de igualdad tributaria. La segunda cuestión tiene que ver con otra diferencia, la territorial, pues en función de la comunidad autónoma en la que se someta a debate la posible desigualdad, será mayor o menor la diferencia en vista de las competencias normativas que tienen estas sobre los tipos del IRPF al ser un impuesto parcialmente cedido.

Aunque estas medidas buscan estimular las economías nacionales, también fomentan la deslocalización, especialmente en un contexto en que el teletrabajo internacional está cada vez más arraigado. En este sentido, y como tercera controversia, este tipo de beneficios puede producir una protección patrimonial de los trabajadores altamente y, todo sea dicho, con alta capacidad adquisitiva, que aprovechan el proceso transitorio de adquisición definitiva de la residencia fiscal para trasladarse entre países en busca de regímenes más favorables para sus intereses. De ahí que Portugal, con acierto, haya prohibido expresamente la posibilidad de volver a acogerse a su régimen especial tras haberlo disfrutado, previsión que no existe en España. En Italia, por su parte, el plazo de no residencia se amplió de dos a tres años, limitando así retornos apresurados. Más aún si tenemos en cuenta el funcionamiento de los períodos impositivos, pues, por ejemplo, del 30 de marzo del año X al 1 de abril del año X + 1 no representan más que un año natural, aunque nos encontremos ante dos períodos impositivos distintos. España y Portugal, al exigir cinco ejercicios de no residencia, garantizan una mayor desvinculación con el territorio anterior y, por tanto, más seguridad jurídica. Por tanto, habría que poner mayor énfasis en este posible abuso temporal, aunque estaría reñido con la finalidad de atracción de los regímenes de impatriados.

En cuarto lugar, el régimen español de impatriados no vincula la residencia fiscal con el criterio familiar ni con el criterio de los intereses económicos, sí con el de permanencia. Esta idea se confirma en el artículo 115 del RIRPF, que dispone: «este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España (...) a estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la resi-

dencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días».¹⁵ A partir de esta previsión surge la duda de si un teletrabajador internacional que se traslada formalmente a España, cumpliendo con todos los requisitos para acogerse al régimen, puede seguir beneficiándose del mismo, aunque, en la práctica, preste sus servicios en remoto desde otro Estado, tributando de forma más ventajosa que cualquier otro residente fiscal.¹⁶ Entonces, habría dos problemas: en primer lugar, el abuso de un régimen preferencial sin aportar el valor que la economía de dicho territorio requiere; y en segundo lugar, la utilización en otro Estado de sus servicios públicos, infraestructuras y recursos naturales sin contraprestación alguna, más allá de algunos impuestos indirectos derivados del consumo, como sería el caso del impuesto sobre el valor añadido. Pese a lo anterior, una interpretación sistemática de los artículos 93 de la LIRPF y 115 del RIRPF permitiría argüir que la permanencia requiere necesariamente una presencia física durante 183 días. No obstante, debería exigirse esta obligación, a la vista de los riesgos de deslocalización que acarreen estos regímenes.

El último de los problemas lo situamos en las ausencias esporádicas como parte del cómputo del periodo de permanencia. Bajo esta premisa, un teletrabajador internacional que se encuentre fuera de España, pero acogido al régimen de impatriados, seguiría considerándose, a nuestro juicio, como residente a efectos de permanencia y, por tanto, beneficiándose de los tipos proporcionales previstos en el régimen. En este punto, la rigidez con la que el legislador español configura el criterio de permanencia podría favorecer eventuales abusos en el marco del teletrabajo internacional de los impatriados.

Ahora bien, esta hipótesis no tendría cabida en el periodo inicial en que se produce el traslado por varios motivos. En primer lugar, porque el Tribunal Supremo, en la sentencia

de 28 de noviembre de 2017, estableció que una ausencia esporádica no puede prolongarse de forma dilatada en el tiempo, ni superar la permanencia mínima de 183 días, ni absorber la totalidad del período impositivo. En segundo lugar, porque las ausencias esporádicas encuentran mayor justificación en los supuestos en que acaba de cumplirse el requisito de la permanencia, aplicándose entonces con mayor rigor, dado que aún no existen indicios claros de estabilidad (Cubero Truyo, 2019; García Carretero, 2013). De modo que, el posible abuso se podría enmarcar en el segundo período impositivo.

15. Véase, sobre este tema, la CV 3235-13 de fecha 4 de noviembre de 2013, un consultante que reside desde 2005 en Suiza y en el año 2014 decidió trasladarse a España, y quería optar al régimen de impatriados. La DGT respondió que «se considerará que la consultante adquiere su residencia fiscal en España en el período impositivo 2015 si, una vez producido el desplazamiento, su permanencia en territorio español a lo largo de dicho año es superior a 183 días».

16. Conviene precisar que la norma no es clara con la posibilidad que tiene el teletrabajador internacional de acudir al centro de trabajo de su empleador para tener reuniones o actividades corporativas esporádicas de forma presencial. Un hecho que parece ser un asunto menor si lo comparamos con la laguna respecto al criterio de permanencia comentado.

Referencias bibliográficas

- AA. VV. (2023). *Global Tax Evasion - Report 2024*. EUTAX Observatory.
- BERETTA, G.; CIPOLLI, C. (2024). «The New Italian Tax Regime for Inbound Workers: Has the “Bel Paese” Become Less Attractive for Inward Expatriates?». *European Taxation*, págs. 170-178. DOI: <https://doi.org/10.59403/2gzsr89>
- BOTELHO MONIZ, R. (2024). «The new portuguese tax incentive regime for expatriates». *European Taxation*, págs. 230-232. DOI: <https://doi.org/10.59403/1c4tzc>
- COMISIÓN EUROPEA (2019). *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de Regiones sobre Regímenes de ciudadanía y residencia para inversiones en la Unión Europea*. COM (2019) 12 final.
- COMISIÓN EUROPEA (2020). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras*. COM (2020) 313 final.
- CUBERO TRUYO, A.; TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2019). «Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición». *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n.º 12, (artículo en línea).
- FÉRNANDEZ CEREZO, A.; IZQUIERDO, M. (2025). «Encuesta a las empresas españolas sobre la evolución de su actividad: primer trimestre de 2025». *Boletín económico*. Banco de España, págs. 1-10. DOI: <https://doi.org/10.53479/39358>
- GARCÍA CARRETERO, B. (2013). «La residencia de las personas físicas en la legislación interna». En: CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.). *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Navarra: Ed. Aranzadi-Thomson Reuters.
- GIL GARCÍA, E. (2022). «La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 193 (artículo en línea). Editorial Civitas
- KOSTIC, S. (2019). «In search of the Digital Nomad - Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties». *World Tax Journal*, vol. 11, n.º 2.
- KOSTIC, S. (2019). «Rethinking Article 15 of the OECD Model in Light of Digitalization». *Kluwer International Tax Blog*. DOI: <https://doi.org/10.59403/1g8jvly>
- OCDE (1998). *Harmful tax Competition. An emerging global issue*. París: OCDE Publishing.
- OCDE (2015). *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios* [en línea]. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>. [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2025].
- OCDE (2016). *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, París: Éditions OCDE. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>
- PABLOS MATEOS, F. (2021). «Los beneficios fiscales en el marco del reto demográfico: el caso de Portugal». *Quincena Fiscal*, n.º 17.
- ROVIRA FERRER I. (2023). «A new scenario in international tax law: two proposals to rethink the OECD Model in response to the generalization of distance work by employees». *World Tax Journal*, vol. 15, n.º 3. DOI: <https://doi.org/10.59403/wh5spm>

SERRANO ANTÓN, F. (2006). «Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal». *Documentos*, n.º 18, págs. 3-30.

SZUDOCZKY, R.; RODRÍGUEZ, C. (2024). «Preferential personal income tax regimes in the European Union: a new form of permitted (Harmful) tax competition?». *World Tax Journal*, págs. 245-288.
DOI: <https://doi.org/10.59403/g98bvq>

Cita recomendada

SANTIAGO MARCOS, Daniel (2026). «La atracción de teletrabajadores internacionales en el marco del régimen español de impatriados y sus posibles controversias jurídico-fiscales». En: Irene Rovira Ferrer (coord.). «Sobre la consolidación del trabajo a distancia». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 44. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]. DOI: <http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i44.9800377>



Los textos publicados en esta revista están –si no se indica lo contrario– bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor

Daniel Santiago Marcos

Profesor lector de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de Girona

daniel.santiago@udg.edu

Es doctor en Derecho por la Universitat de Girona (2023) con la tesis doctoral «La fiscalidad del teletrabajo» (Premio Extraordinario de Doctorado de 2023). Sus principales líneas de investigación se han centrado en: la fiscalidad internacional sobre las rentas del trabajo, las haciendas locales, el acceso a la vivienda a través de políticas fiscales, los derechos digitales de los contribuyentes, etc. Cada uno de estos ámbitos de estudio aparece publicado en artículos de revista y capítulos de libro especializados. Además, han sido expuestos en múltiples seminarios y jornadas a escala nacional e internacional. Forma parte de proyectos de investigación competitivos, así como de contratos de investigación con diferentes administraciones públicas. Como docente, ha impartido diversas asignaturas de grados y másteres de la Facultad de Derecho de la Universitat de Girona.