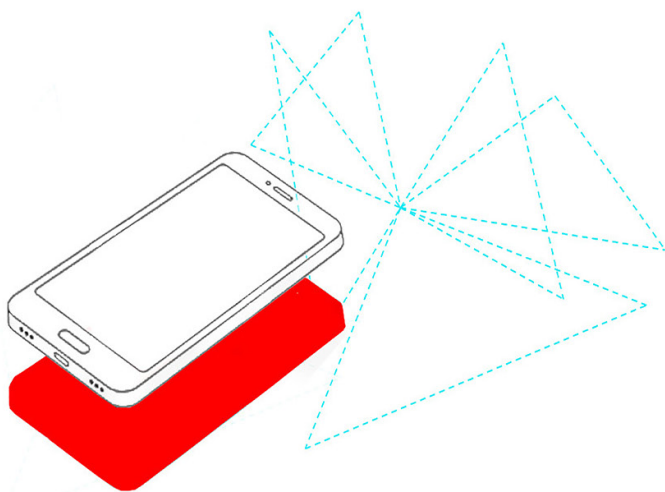


derecho digital_



CONECTADAS Y DESIGUALES: LA BRECHA DE GÉNERO EN LA ERA DIGITAL

Director

Miguel Ángel Sánchez Huete

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Autònoma de Barcelona

Yolanda García Calvente	Miguel Ángel Sánchez Huete
Consuelo Ruiz de la Fuente	Paz Lloria García
José Antonio Fernández Amor	Elisa García Mingo
Carolina Gala Durán	Jacinto G. Lorca
Zuley Fernández Caballero	Isabel Carrillo Flores
Josep Cañabate Pérez	Pilar Prat Viñolas
Mercedes Ruiz Garijo	Arantza Libano Beristain
Susana Navas Navarro	Noelia Igareda González

COLECCIÓN DERECHO DIGITAL

TÍTULOS PUBLICADOS

1. **Datos sanitarios electrónicos. El espacio europeo de datos sanitarios**, Susana Navas Navarro, (2023).
2. **Perspectivas regulatorias de la inteligencia artificial en la Unión Europea**, Miquel Peguera Poch (coord.), (2023).
3. **ChatGPT y modelos fundacionales. Aspectos jurídicos de presente y de futuro**, Susana Navas Navarro, (2023).
4. **Protección y gestión de la propiedad intelectual en el metaverso**, Aurelio López-Tarruella Martínez (dir), (2023).
5. **La Telemedicina. Una aproximación a los distintos modelos de regulación en el marco europeo**, Sandra Camacho Clavijo, (2024).
6. **Los criptoactivos en los Reglamentos europeos**, Naroa Telletxea Gastearena, (2024).
7. **Conectadas y desiguales: la tecnología y la brecha de género en la era digital**, Miguel Ángel Sánchez Huete (Director), (2025).

Colección Derecho Digital

Directora de la colección: Susana Navas Navarro

Catedrática de Derecho Civil

Universidad Autónoma de Barcelona

CONECTADAS Y DESIGUALES: LA BRECHA DE GÉNERO EN LA ERA DIGITAL

Director

Miguel Ángel Sánchez Huete

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Autònoma de Barcelona

Yolanda García Calvente	Miguel Ángel Sánchez Huete
Consuelo Ruiz de la Fuente	Paz Lloria García
José Antonio Fernández Amor	Elisa García Mingo
Carolina Gala Durán	Jacinto G. Lorca
Zuley Fernández Caballero	Isabel Carrillo Flores
Josep Cañabate Pérez	Pilar Prat Viñolas
Mercedes Ruiz Garijo	Arantza Libano Beristain
Susana Navas Navarro	Noelia Igareda González

REUS
EDITORIAL

Madrid, 2025



Con la colaboración de:
Facultat de Dret de la UAB



El presente trabajo se encuadra en el proyecto “Reorientación de los instrumentos jurídicos para la transición empresarial hacia la economía del dato” financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y la Agencia Estatal de Investigación, con referencia PID2020-113506R-100 REFERENCIA DEL PROYECTO/AEI/10.13039/501100011033. IP: Dr. José Antonio Fernández Amor.

NOTA DEL EDITOR: El plazo de entrega de todos los trabajos que figuran en esta obra se ha cerrado en el mes de diciembre de 2024.

© Los Autores

© Editorial Reus, S. A.

C/ Aviador Zorita, 4 – 28020 Madrid

Teléfonos: (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54

Fax: (34) 91 445 11 26

reus@editorialreus.es

www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2025)

ISBN: 978-84-290-2916-1

Depósito Legal: M-4475-2025

Diseño de portada: Lapor

Impreso en España

Printed in Spain

Imprime: *Ulzama Digital*

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	17
PARTE I: RETO TECNOLÓGICO Y BRECHAS DIGITALES	25
EL DERECHO FINANCIERO ANTE LA BRECHA DE GÉNERO EN LA SOCIEDAD DE LA DIGITALIZACIÓN Y DEL RETO DEMOGRÁFICO. APUNTES PARA EL DEBATE. YOLANDA GARCÍA CALVENTE	27
I. Ideas previas. La sociedad de la digitalización y el reto demográfico y su incidencia en la brecha de género	27
1. La brecha de género digital	28
2. Reto demográfico y género.....	32
II. Apuntes sobre la función extrafiscal del derecho financiero desde la perspectiva de la igualdad de género.....	37
III. Brecha de género desde la perspectiva de los ingresos públicos ...	39
IV. Gasto público y brecha de género: especial referencia a la desmaterialización de los servicios públicos	41
V. Conclusiones	46
VI. Bibliografía.....	47
LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL DEL PROCESO JUDICIAL Y SU IMPACTO EN LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LAS MUJERES. CONSUELO RUIZ DE LA FUENTE.....	49
I. Introducción.....	49
II. El acceso a la jurisdicción.....	52
1. Expediente electrónico	54

2. Denuncia telemática de violencias de género	58
III. Inmediación judicial y publicidad del proceso.....	60
1. Inmediación judicial y protección de mujeres víctimas de violencia	65
IV. Igualdad de oportunidades y de trato	67
1. Derecho a la desconexión digital y a la conciliación familiar y laboral en las profesiones jurídicas.....	68
V. Conclusiones	71
VI. Bibliografía.....	73
 LA BRECHA DE GÉNERO EN ÁREAS STEM: INSTRUMENTOS JURÍDICOS CONTRA LA INFRAREPRESENTACIÓN FEMENINA. JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR.....	
I. Introducción.....	75
II. El sector STEM y la mujer: algunos datos.....	77
1. Etapa formativa	78
2. Etapa aplicativa de conocimiento.....	80
III. Marco jurídico básico para la proscripción de la brecha de género.....	82
IV. Medidas tributarias y presupuestarias en torno a la igualdad de género	86
1. Medidas tributarias.....	87
2. Medidas presupuestarias	94
V. Conclusiones	97
VI. Bibliografía.....	98
 EL IMPACTO DEL TELETRABAJO EN LA CONCILIACIÓN DE LA VIDA LABORAL Y FAMILIAR: ¿AVANCE U OBSTÁCULO? CAROLINA GALA DURÁN	
I. Introducción.....	101
II. La normativa aplicable a la relación entre teletrabajo y conciliación	102
1. Referencias legales directas a la conciliación de la vida laboral y familiar	103

2. Referencias legales indirectas a la conciliación: el derecho a la desconexión digital.....	114
III. Conclusiones	119
IV. Bibliografía	120
FOMENTO AL EMPRENDIMIENTO DIGITAL FEMENINO EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA. ZULEY FERNÁNDEZ CABALLERO	123
I. Introducción.....	123
II. La movilidad laboral internacional	125
III. Apoyo a los emprendedores y su internacionalización.....	128
IV. Imposición directa de las personas físicas que realicen actividades económicas.....	129
1. Régimen tributario general.....	130
2. Régimen tributario especial.....	137
V. Consideraciones al régimen especial para emprendedores desde una perspectiva de género.....	141
1. Aspectos positivos	141
2. Aspectos controvertidos.....	142
3. Propuestas de mejora para fomentar el emprendimiento digital femenino	143
VI. Bibliografía.....	144
PARTE II: IMPACTO DE LA IA, SEGOS Y DISCRIMINACIONES.....	147
EL IMPACTO DE LAS TECNOLOGÍAS EMERGENTES DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA BRECHA DE GÉNERO. JOSEP CAÑABATE PÉREZ	149
I. Introducción: hacia la igualdad de género algorítmica	149
II. La prevención del uso de bases de datos sesgadas: <i>Retrieval-Augmented Generation (RAG)</i>	151
III. El <i>Machine Unlearning</i>: la eliminación (olvido) de la discriminación por género	153

IV. El <i>Multimodal Machine Learning (MML)</i> y los sesgos de género	155
V. <i>Scalable oversight</i> (supervisión escalable)	157
VI. <i>On-device Artificial Intelligence</i> : seguridad y protección de datos personales.....	160
VII. La inteligencia artificial neuro-simbólica: integrando la perspectiva de género.....	163
VIII. Conclusiones	166
IX. Bibliografía	168
HACIA UNA INTELIGENCIA ARTIFICIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CON PERSPECTIVA DE GÉNERO. MERCEDES RUIZ GARIJO	
I. Introducción.....	171
II. Sistemas actuales de IA en la asistencia a contribuyentes. Los retos del futuro	174
III. El problema de los sesgos de género	178
1. Consideraciones generales	178
2. Entrenamiento de los sistemas de IA en sesgos de género tributario.....	179
3. Hacia una asistencia virtual con perspectiva de género.....	183
4. Hacia la prevención de fraude fiscal por los sistemas de IA libres de estereotipos de género	184
IV. Bibliografía.....	187
INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE TRATO EN EL ACCESO A BIENES Y SERVICIOS Y SU SUMINISTRO. <i>Por una revisión de la Directiva 2004/113/CE, del Consejo, de 13 de diciembre.</i> SUSANA NAVAS NAVARRO.....	
I. Los sesgos en los algoritmos. Breve introducción.....	189
II. La Directiva 2004/113/CE, de Acceso a Bienes y Servicios y su Suministro. Necesidad de una revisión	193
1. Discriminación directa, indirecta e inteligencia artificial.....	193
2. La aplicación de la Directiva 2004/113/CE en el mercado digital.....	196

2.1. Acceso o suministro de bienes y servicios disponibles para el público	197
2.2. Comerciantes versus consumidores.....	199
2.3. Aplicación del Derecho antidiscriminatorio a las plataformas intermediarias.....	202
III. Por una revisión del Derecho antidiscriminatorio en Europa.	
Conclusiones	204
IV. Bibliografía.....	207
SESGOS DE GÉNERO. LOS DESAFÍOS A LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL APLICADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE	211
I. Ideas previas y objeto de análisis.....	211
II. Sesgos de género y discriminación	215
1. Igualdad y discriminación.....	215
2. Noción de sesgos de género.....	216
3. Sesgos de género en el ámbito tributario	220
III. Prevención de los sesgos cuando se usa IA	225
1. Insuficiencia regulatoria	226
2. Necesidad de control	229
IV. Conclusiones	231
V. Bibliografía.....	234
PARTE III: VIOLENCIAS DE GÉNERO EN ENTORNOS DIGITALES.....	239
VIOLENCIA DIGITAL DE GÉNERO. PAZ LLORIA GARCÍA	241
I. Introducción: la violencia de género digital	241
II. La delincuencia tecnológica/los delitos tecnológicos	244
1. Delimitación de los delitos tecnológicos.....	245
2. Características y conceptualización de los delitos tecnológicos	246
III. La violencia digital sobre la mujer: el control y las tecnologías.	248
IV. Sistema mixto de protección penal: la ciberrelación como relación de pareja	251

V. Manifestaciones del control	254
VI. La violencia digital sexual: especial referencia a la IA y las <i>deep-fakes</i> pornográficas	257
VI. Bibliografía.....	261
REALIDADES VIRTUALES, DAÑOS AUMENTADOS, IMPACTOS REALES: UNA APROXIMACIÓN SOCIOLEGAL A LA VIOLENCIA SEXUAL FACILITADA POR LA TECNOLOGÍA. ELISA GARCÍA-MINGO y JACINTO G. LORCA..	
I. Introducción: híbrida y desconocida, así es la Violencia Sexual Facilitada por la Tecnología.....	265
1. ¿Qué hacen aquí estas sociólogas digitales? La aproximación sociolegal a la violencia sexual digital en España.....	266
1.1. <i>Enfoque sociolegal en la VSFT</i>	266
1.2. <i>La caja de herramientas de la aproximación social a la violencia sexual digital</i>	268
II. Violencia de género facilitada por la tecnología.....	269
1. Violencias facilitadas por la inteligencia artificial	270
2. Violencias sexuales en los entornos de realidad virtual.....	274
3. Violencias relacionadas con la monitorización, la geolocalización, la videograbación y el Internet de las Cosas	279
III. Discusión y conclusiones	282
IV. Bibliografía.....	284
VIOLENCIAS VERBALES SEXISTAS EN ENTORNOS DIGITALES Y SUS IMPACTOS EN LA ADOLESCENCIA. ISABEL CARRILLO FLORES y PILAR PRAT VIÑOLAS	
I. Datos sobre entornos digitales, brechas y violencias en clave de género y edad	291
1. Brechas de desigualdad en los entornos digitales	292
2. Vivencia de violencias en los entornos digitales	293
II. Diferentes formas de nombrar las violencias digitales de género	298
1. Valor y límites de la diversidad de términos que nombran las violencias digitales de género	299

2. Aproximación a una definición de las violencias verbales sexistas en entornos digitales	301
III. Violencias verbales sexistas en entornos digitales y sus impactos en la adolescencia	304
1. La adolescencia como etapa de transiciones y búsquedas identitarias	305
2. Facilitadores de violencias verbales sexistas entre adolescentes en los entornos digitales.....	307
IV. Desvelar para orientar acciones transformadoras.....	311
V. Referencias	316
VIOGÉN COMO HERRAMIENTA ALGORÍTMICA DE PROTECCIÓN FRENTE A LA VIOLENCIA DE GÉNERO. ANÁLISIS DE IMPACTO DESDE LA PERSPECTIVA PROCESAL PENAL. ARANTZA LIBANO BERISTAIN.....	
I. Introducción.....	321
II. Evaluación del riesgo en supuestos de violencia de género. Particularidades del Sistema VioGén.....	328
III. VioGén, inteligencia artificial y <i>machine learning</i>. Implicaciones del Reglamento de Inteligencia Artificial.....	329
IV. Ámbitos de mejora del Sistema VioGén.....	334
V. Toma en consideración preliminar de eventuales cuestiones procesales implicadas por el uso del Sistema VioGén	337
VI. Bibliografía.....	342
LAS EXPERIENCIAS DE LAS VÍCTIMAS DE CIBERVIOLENCIA DE GÉNERO Y LA RESPUESTA DEL DERECHO. NOELIA IGAREDA GONZÁLEZ	
I. Qué es la ciberviolencia de género y la diversidad de términos.....	345
II. La prevalencia de la ciberviolencia de género.....	348
III. La experiencia de las mujeres que sufren ciberviolencia de género.....	349
1. Las diferentes formas de ciber violencias de género que padecen..	350
2. Las dificultades para reconocer la ciberviolencia de género	352

3. Consecuencias en las víctimas de ciberviolencia de género	355
4. Los principales obstáculos y problemas en su acceso a la justicia ..	358
5. Las estrategias extrajudiciales que siguen las mujeres víctimas de ciberviolencias de género	360
IV. Conclusiones	363
V. Bibliografía.....	364

FOMENTO AL EMPRENDIMIENTO DIGITAL FEMENINO EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

DRA. ZULEY FERNÁNDEZ CABALLERO

*Profesora Lectora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Autònoma de Barcelona*

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3689-0506>
zuley.fernandez@uab.cat

I. INTRODUCCIÓN

En España solo el 20% de los emprendedores son mujeres, alrededor de unas 650.000 emprendedoras, cifra que a nivel mundial asciende a 128 millones. Todas estas féminas contribuyen a la reducción de la brecha entre hombres y mujeres en lo que a emprendimiento se refiere. No obstante, a los avances en la reducción de los sesgos de género en el ámbito emprendedor, las mujeres siguen teniendo que enfrentar dificultades que lastran su éxito empresarial.

Dentro de los obstáculos principales que afectan a las mujeres emprendedoras nos encontramos con la falta de acceso a redes profesionales y contactos clave. En el ámbito empresarial las conexiones y el apoyo son esenciales para superar desafíos y aprovechar oportunidades. También los estereotipos de género influyen negativamente en el emprendimiento femenino. Las mujeres muchas veces enfrentan prejuicios y percepciones erróneas sobre sus habilidades y capacidades de liderazgos y empresariales. Otro de las trabas que afecta al emprendimiento femenino es la conciliación laboral y personal, especialmente para aquellas mujeres que tienen responsabilidades familiares.

El acceso limitado a oportunidades de capacitación y desarrollo es un impedimento al crecimiento profesional y empresarial de las mujeres. La bre-

cha de género digital muestra las desigualdades en el acceso TIC, formación y estereotipos sexistas y es, a su vez, una traba para las mujeres emprendedoras en el sector tecnológico. Según el Informe GEM del Observatorio del Emprendimiento en España¹, en el año 2023 la cantidad de emprendedoras se duplicó, sin embargo, el número de mujeres que fundaron empresas vinculadas a las tecnologías se redujo. En este orden, fueron muy pocas las actividades de emprendimiento digital femenino como se evidencia en el sector del software como servicio (170 mujeres) y de la inteligencia artificial (101 mujeres). Por el contrario, el sector de la moda (35%), la economía circular (26,52%) y la biotecnología (26,04) muestran los porcentajes más altos de mujeres.

A todo lo que acabamos de apuntar debemos adicionar otro dato y es que solo el 7% de las mujeres emprendedoras consiguen financiación del sector privado, frente al 10 % que obtienen dinero de fondos públicos. En sentido, es importante resaltar que, por lo general, el emprendimiento femenino se inicia con menos recursos que el de los hombres, solicitan menos préstamos y generan menos deuda. Por ello, es imprescindible que se diseñen programas y recursos destinados al fomento y empoderamiento de las mujeres emprendedoras, especialmente, al emprendimiento digital femenino que les facilite las herramientas y habilidades primordiales para desarrollar al máximo su potencial.

En este contexto, los mecanismos financieros no se encuentran alejados de las cuestiones sociales, pese a que tradicionalmente se le vincula de manera exclusiva al ámbito económico, a aspectos patrimoniales, a la riqueza o al tráfico mercantil. Es incuestionable la capacidad que tiene el ordenamiento tributario para intervenir “de alguna manera en la igualdad entre hombre y mujeres”² y regular aspectos económicos de las políticas públicas. De la misma forma, en que las políticas públicas con perspectiva de género inciden en la normativa financiera. No obstante, esta posibilidad del tributo de incidir en el comportamiento de los individuos y, por ende, servir eficazmente en la lucha contra las desigualdades, tiene una utilización limitada. Por ello

¹ Toda la información sobre el emprendimiento que recoge esta introducción puede ser consultada en el Informe GEM España 2023-2024. Disponibles en: <https://acortar.link/iv44A3>.

² SÁNCHEZ HUETE, M. A.(2013) “La tributación y su impacto de género en España”, *Revista de Derecho (Coquimbo)*, Chile. Disponible en <https://acortar.link/gC1ZSH>.

entendemos que la extrafiscalidad del tributo cuya finalidad estuviera vinculada a la obtención de conductas relacionadas con la igualdad de género puede ser una vía adecuada para su consecución.

En este sentido, en nuestro ordenamiento tributario se regula en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), un régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español. La finalidad de esta medida es la captación y retención del talento internacional.

En efecto, como se verá en el transcurso de este trabajo los nacionales de terceros Estados, sin distinción de sexos, que adquieran la residencia en España como consecuencia de su traslado a nuestro territorio para la realización de una actividad económica calificada como actividad emprendedora podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), manteniendo su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes. Es precisamente, este régimen fiscal preferente el objeto de nuestro estudio y su viabilidad para fomentar el emprendimiento digital femenino interno.

II. LA MOVILIDAD LABORAL INTERNACIONAL

Los desplazamientos transnacionales, comúnmente, se dividen en tres categorías: los migrantes, los desplazados temporalmente y los transfronterizos y, a su vez, se pueden separar por su carácter comunitario o extra-comunitario³. En este contexto, el Derecho Comunitario permite circular y residir libremente en los territorios de los Estados miembros, aunque su ejercicio está sujeto a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y disposiciones adoptados para su aplicación⁴.

³ FERRADANS CARAMÉS, C. (2024). “El impacto de los nuevos modelos de negocio y de las nuevas formas de organización del trabajo en los desplazamientos transnacionales de trabajadores: recientes novedades normativas”, *Revista Española de Derecho del Trabajo*, núm. 272, Parte Estudios, p. 45.

⁴ Artículos 20.2.a) y 21.1 del Tratado Fundacional de la Unión Europea. En este contexto también resulta relevante la Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, que determina el derecho de los ciudadanos comuni-

Dentro de esta movilidad internacional destacan los desplazamientos por razones laborales. La figura del trabajador desplazado temporalmente se regula en el ámbito europeo, entre otras, por la Directiva 96/71/CE, de 16 de diciembre, sobre el desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios, que fue modificada por la Directiva (UE) 2018/957, de 28 de junio⁵. Este tipo de movilidad se sustenta en la libre prestación de servicios que regulan los artículos 56 a 72 TFUE y que pretende garantizar a los trabajadores desplazados temporalmente, al menos, las condiciones esenciales de trabajo que se aplican a los trabajadores del Estado de acogida⁶. Por su parte, los desplazamientos temporales extracomunitarios se regulan por lo dispuesto en los convenios multilaterales o bilaterales que determinen su régimen jurídico⁷.

También debemos hacer referencia a los trabajadores transfronterizos a los que la norma comunitaria define como aquel trabajador que ejerce su actividad laboral en el territorio de un Estado miembro y reside en el territorio de otro Estado miembro (elemento espacial que constituye el desplazamiento desde el domicilio al trabajo a través de una frontera), al que regresa en principio cada día o al menos una vez por semana (elemento temporal

tarios y de los miembros de sus familias a residir libremente en el territorio de los Estados miembros (artículo 7.1. b).

⁵ Al respecto véase LLOBERA, M., (2022). “Empresas ficticias y fraude social en la Unión Europea: nuevas normas y estrategias”, *Revista Internacional y Comparada de Relaciones Laborales y Derecho del Empleo*, núm. 2, p. 13.

⁶ Parlamento Europeo. Fichas temáticas sobre la Unión Europea. *El desplazamiento de trabajadores*. Disponible en: <https://acortar.link/yMqpLO>. Dirección General de Ciudadanía y Gobierno Abierto (9 de febrero de 2024). Trabajadores desplazados: laboral. Disponible en: <https://acortar.link/GJIA3B>. Véase también: STJCE, de 18 de diciembre de 2007 (asunto Laval, C-341/05, ECLI:EU:C:2007:809), STJUE Comisión contra Luxemburgo, de 19 de junio de 2008 (asunto C-319/06), STJUE de 27 de marzo de 1990 (asunto Rush Portuguesa, C-113/89, ECLI:EU:C:1990:142), STJUE, de 11 de diciembre de 2007 (asunto Viking, C-438/05, ECLI:EU:C:2007:772).

⁷ En este orden, el Convenio de la OIT sobre los trabajadores migrantes No.143 de 1975 estableció en su artículo 11 que “la expresión trabajador migrante comprende a toda persona que emigra o ha emigrado de un país a otro para ocupar un empleo que no sea por cuenta propia, incluye también a toda persona admitida regularmente como trabajador migrante”. Asimismo, la Convención internacional sobre la protección de los derechos de todos los trabajadores migrantes y de sus familiares de las Naciones Unidas de 1990 precisó en su artículo 2.1) que “se entenderá por trabajador migrante toda persona que vaya a realizar, o realice o haya realizado, una actividad remunerada en un Estado en el que no sea nacional”.

de regreso cotidiano o semanal al domicilio)⁸. En el caso particular de España el ordenamiento jurídico identifica a los trabajadores transfronterizos como aquellos “trabajadores extranjeros que, residiendo en la zona limítrofe, desarrollen su actividad en España y regresen a su lugar de residencia diariamente” (artículo 43. Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social).

A estas formas tradicionales de movilidad laboral internacional que acabamos de mencionar debemos añadir otras figuras más novedosas o atípicas como el teletrabajo internacional, cuyo encaje en los sistemas preexistentes no resulta nada pacífico. El colectivo de trabajadores desplazados a distancia ha adquirido un protagonismo creciente en los mercados de trabajo de nuestro entorno, en especial a partir del COVID-19. En el ámbito europeo, el Acuerdo Marco sobre el teletrabajo de 16 de julio de 2002 no contempló a los trabajadores conocidos como nómadas digitales y tampoco se puede apreciar esta figura en la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia⁹. Ante esta situación, tanto en el orden interno como en el comunitario, se adoptaron medidas legislativas para una mejor adaptación de estos nuevos fenómenos laborales. Así observamos, que se introdujo en el Acuerdo Marco de 2002 el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento (CE) 883/2004, en

⁸ Artículo 1b) del Reglamento (CEE) n° 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad. No obstante, esta definición sólo se aplica a la protección social de los trabajadores afectados en el interior de la Unión Europea (UE). Más recientemente, artículo 1.f) del Reglamento 883/2004/CE. Desde la perspectiva fiscal, los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) que configuran el régimen tributario de este tipo de trabajadores incluyen definiciones más restrictivas ya que se incorpora, en muchos de ellos, un criterio espacial, según el cual el hecho de residir y trabajar en una zona fronteriza en sentido estricto, que se determina de manera diferente en cada Convenio, se considera un elemento constitutivo de la realización de un trabajo transfronterizo.

⁹ Esta Ley regula el trabajo a distancia en el orden interno y en su artículo 1 puede leerse que las relaciones laborales a las que resultará de aplicación la Ley serán aquéllas en las que concurren las condiciones descritas en el artículo 1.1 del Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, y aclara en su artículo 2.2 que el trabajo a distancia es “la forma de organización del trabajo o de realización de la actividad laboral conforme a la cual esta se presta en el domicilio de la persona trabajadora o en el lugar elegido por esta, durante toda su jornada o parte de ella, con carácter regular” y el teletrabajo es “aquel trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación”.

los casos de teletrabajo transfronterizo habitual¹⁰. Y en el orden nacional, los trabajadores a distancia desplazados se integraron a través de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes (Ley Startups). Con esta última norma se posibilita, entre otras cosas, la entrada y permanencia en nuestro país a los trabajadores de alta cualificación, emprendedores y teletrabajadores internacionales. En este orden, la Disposición Final Quinta de la Ley 28/2022 introdujo algunas modificaciones a la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a emprendedores y a su internacionalización.

III. APOYO A LOS EMPRENDEDORES Y SU INTERNACIONALIZACIÓN

En el apartado anterior indicábamos que con la Disposición Final Quinta de la Ley 28/2022 se incorporaron algunas modificaciones a la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a emprendedores y a su internacionalización. De esta forma, el artículo 61 de la Ley 14/2013 quedó redactado como sigue: “los extranjeros que se propongan entrar o residir, o que ya residan, en España verán facilitada su entrada y permanencia en territorio español por razones de interés económico” (...) “en aquellos supuestos en los que acrediten ser:” inversores, emprendedores, profesionales altamente cualificados, investigadores. trabajadores que efectúen movimientos intraempresariales y teletrabajadores de carácter internacional.

Más adelante precisa la norma que “aquellos extranjeros que soliciten entrar en España o que siendo titulares de una autorización de estancia o residencia o visado pretendan iniciar, desarrollar o dirigir una actividad económica como emprendedor, podrán ser provistos de una autorización de residencia para actividad empresarial” (artículo 69 Ley 14/2013). En todos los casos, los solicitantes deberán cumplir con los requisitos que se exigen para el inicio de la actividad según la normativa sectorial que corresponda.

¹⁰ El Acuerdo define el teletrabajo transfronterizo como “toda actividad que pueda ejercerse desde cualquier lugar y que podría realizarse en los locales o en el domicilio del empleador y que: 1. Se lleva a cabo en uno o varios Estados miembros distintos de aquel en el que están situados los locales o el domicilio del empresario, y 2. Se basa en las tecnologías de la información para permanecer conectado con el entorno de trabajo del empleador o de la empresa, así como con los interesados/clientes, a fin de cumplir las tareas que el empleador o los clientes asignen al trabajador, en el caso de los trabajadores por cuenta propia”.

Por su parte, en el artículo 70 de la Ley 14/2013 define la actividad emprendedora y empresarial como aquella que sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España y a tal efecto cuenta con un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación SME S.A. (ENISA). Asimismo, para la valoración de la actividad como emprendedora y empresarial, se tendrá en cuenta: el perfil profesional del solicitante y su implicación en el proyecto; el plan de negocio, que englobará una descripción del proyecto, del producto o servicio que desarrolla, y su financiación, incluyendo la inversión requerida y las posibles fuentes de financiación y los elementos que generen el valor añadido para la economía española, la innovación u oportunidades de inversión. Debemos recordar que ya el artículo 3 de la misma ley reconocía a los emprendedores como aquellas personas, físicas o jurídicas, que desarrollen una actividad económica empresarial o profesional.

En definitiva, tendrán la condición de emprendedores, aquellas personas físicas o jurídicas que realicen una actividad empresarial o profesional innovadora de especial interés económico y que disponga, a su vez, de un informe positivo de ENISA en función de la creación de puestos de trabajo en España, del perfil profesional del solicitante y del plan de negocio. Las personas emprendedoras que reúnan estos requisitos dispondrán de ventajas no solo para su entrada (“en el supuesto de que el extranjero se encuentre fuera de España, la solicitud de autorización y visado se realizará simultáneamente a través de una única instancia que iniciará la tramitación de autorización y visado de forma consecutiva”) y permanencia en territorio español (residencia por actividad empresarial con validez en todo el territorio nacional y una vigencia de tres años, renovables por dos años más, pudiendo obtener la residencia permanente a los cinco años) sino que también podrán acogerse a un régimen tributario especial.

IV. IMPOSICIÓN DIRECTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Como acabamos de indicar aquella persona física extranjera que pretendan iniciar, desarrollar o dirigir una actividad económica como emprendedora, podrá disponer por varios años de un permiso de residencia para actividad empresarial con validez en todo el territorio nacional. Esta medida no es la única que está prevista para los trabajadores por cuenta propia en el ordenamiento español. Ya que como veremos en este apartado, la obtención de renta por parte de las personas físicas que sean residentes en España será

gravada a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que regula 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 (LIRPF). No obstante, es posible determinar la deuda tributaria del IRPF de los emprendedores que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a este territorio con arreglo a las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (LIRNR), modalidad de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, en aplicación del régimen tributario especial que recoge la ya mencionada Disposición Final Tercera de la Ley 28/2022.

1. Régimen tributario general

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) está regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto. Se trata, sin dudas, de uno de los tributos que mayor relevancia fiscal tiene dentro de nuestro ordenamiento. En el artículo 2 de la LIRPF [se](#) establece que el objeto de dicha norma es la renta del contribuyente que para el legislador no sería otra cosa que “la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”. En esta misma línea, el artículo 6 de la LIRPF determina que el hecho imponible lo constituye “la obtención de renta por el contribuyente” destacando el propio precepto que componen dicha renta, los rendimientos de actividades económicas (artículo 6.1 c) LIRPF).

Asimismo, se entiende que son contribuyentes de este impuesto, aquellos sujetos que tengan su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- “Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español”¹¹.

¹¹ Para determinar los 183 días de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. A su vez, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia

- “Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”.
- “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél” (art. 9.1 LIRPF)¹².

Por su parte, los rendimientos íntegros de actividades económicas son aquellos que proceden del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores y supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios¹³. De igual manera, los rendimientos obtenidos por el obligado tributario procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), también tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas previstos en la LIRPF, cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de

de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. Para mayor información, remítase a las Consultas Vinculantes de 17 de enero de 2020 (V0103-20), de 19 de junio de 2020 (V2030-20) y de 8 de febrero de 2021 (V019521), STS de 13 de octubre de 2011 (N.º Rec. 2283/2008), STS de 13 de octubre de 2011 (N.º Rec. 2283/2008).

¹² Los Tribunales se han referido en reiteradas ocasiones a la institución de la familia, la unidad familiar y la tributación conjunta. Sobre los tipos de familia: Sentencias del Tribunal Constitucional 93/2013, de 23 de abril; 198/2012, de 6 de noviembre; 51/2011, de 14 de abril; 69/2007, de 16 de abril; 47/1993, de 8 de febrero; 184/1990, de 15 de noviembre. Respecto a la unidad familiar y la tributación conjunta: el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sentencia núm. 310/2017, de 15 junio (JUR\2017\233369); el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sentencia núm. 493/2017, de 17 mayo (JUR\2017\211392); el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sus Sentencias núm. 362/2017, de 5 mayo (JUR\2017\266763) y núm. 991/2016, de 24 noviembre (JUR\2017\56842); el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla, Sentencia núm. 1088/2016, de 24 noviembre (JUR\2017\58509); el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en sus Sentencias núm. 1258/2015, de 15 junio (JUR\2015\160712) y núm. 571/2012, de 23 marzo (JUR\2012\125331).

¹³ En particular, tienen esta consideración los rendimientos 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.

la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos¹⁴, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

En este orden, el artículo 28 LIRPF prevé que el rendimiento neto de las actividades económicas realizadas por las personas físicas o las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) se determinará aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades (IS). De la misma forma, el artículo 68 apartado 2 de la LIRPF dispone que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos en el IS con igualdad de porcentajes y límites de deducción¹⁵. En definitiva, para cuantificar los rendimientos de las actividades económicas de las personas físicas, se podrán deducir, entre otros, los gastos de I+D+i en la base imponible, como gastos del ejercicio o por su activación y posterior amortización como inmovilizado intangible y también, serán de aplicación las mismas deducciones reguladas en la LIS (arts. 35 a 39), según la remisión que hace el artículo 68.2 LIRP. Sin embargo, la aplicación de aquellas deducciones, tanto en la base como en la cuota, por la realización de actividades económicas por parte de las personas físicas, difícilmente, se podrán aplicar cuando se calculen los rendimientos por el método de estimación directa simplificada o por el método de estimación objetiva¹⁶.

¹⁴ En el derecho comparado las referencias a la figura del trabajador autónomo se encuentran dispersas por toda la legislación social, especialmente la legislación de seguridad social y de prevención de riesgos, pero no existe una regulación específica del trabajo autónomo como tal. La Unión Europea, ha incluido el trabajo autónomo en distintas disposiciones normativas como la Directiva 86/613/CEE del Consejo, de 11 de diciembre de 1986, relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres que ejerzan una actividad autónoma, incluidas las actividades agrícolas, así como sobre la protección de la maternidad, que da una definición de trabajador autónomo en su artículo 2.a), o en la Recomendación del Consejo de 18 de febrero de 2003 relativa a la mejora de la protección de la salud y la seguridad en el trabajo de los trabajadores autónomos. España, por su parte, dispone de una regulación sistemática y unitaria del trabajo autónomo a través de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.

¹⁵ Excepto aquellas que reconoce el artículo 39 apartados 2 y 3 de la LIS.

¹⁶ Sobre este tema ya no referimos en anteriores estudios. FERNANADEZ CABALLERO, Z (2024). “Beneficios fiscales por la realización de actividades de I+D+i para las personas físicas”, *Digitalización, empresa y derecho*, Atelier: Libros Jurídicos, Barcelona, pp. 241-243.

La determinación del resto de la renta gravable no quedará cerrada hasta que se lleven a cabo las reducciones de la base imponible que dan lugar a la base liquidable¹⁷, y que siguen dos itinerarios distintos: por un lado, base imponible general y por el otro, base imponible del ahorro, las que posteriormente se convierten en base liquidable general y base liquidable del ahorro a las que se les aplicará la escala de gravamen, los que nos permitirá obtener las cuotas íntegras estatal y autonómicas.

Llegados a este punto, es importante remarcar que no toda la renta gravada por el IRPF se somete a tributación, porque se entiende que todos los contribuyentes deben hacer frente a una serie de necesidades básicas. Por tanto, el mínimo personal y familiar, es la parte de la base liquidable que no se somete a gravamen por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares de los contribuyentes.

La cuota íntegra estatal será la suma de la cuota íntegra general estatal, que es el resultado de aplicar a la base liquidable general los tipos de gravámenes¹⁸ o tarifa estatal, reducida que se obtiene al aplicar al mínimo personal y familiar la misma tarifa y la cuota íntegra de ahorro estatal, que se produce

¹⁷ La base liquidable general se obtiene como resultado de practicar, en la base imponible general las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (artículo 51 LIRPF), las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad (artículo 53 LIRPF, Disp. Adic. 10ª LIRPF), las reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (artículo 54 LIRPF, Disposición Adicional 18ª LIRPF), las reducciones por pensiones compensatorias y alimentos satisfechos por decisión judicial, excepto a los hijos (artículo 55 LIRPF) y la reducción por aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales (Disposición Adicional 11ª LIRPF). En el caso de la base liquidable del ahorro se obtendrá como resultado de aplicar a la base imponible del ahorro el remanente (si lo hay) de la reducción por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, excepto los hijos.

¹⁸ Escala aplicable con independencia de su lugar de residencia (artículo 63 LIRPF):

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

cuando se aplica a la base liquidable del ahorro los tipos que se indican en la LIRPF¹⁹. La cuota líquida estatal se crea disminuyendo la cuota íntegra estatal con la suma de las deducciones previstas en la ley (art. 68 LIRPF).

Una vez determinadas la cuantía de las cuotas líquidas estatal y autonómica, la cuantía de ambas se suma y la cuota líquida total se minora con la aplicación de deducciones que dan lugar a la cuota diferencial. En primer lugar, tenemos la deducción por doble imposición. En este caso el artículo 80 de la LIRPF permite la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero²⁰. Al respecto, determina el legislador que “cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales. b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero”. Precisa el precepto señalado que “cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional” y “en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”. Por tanto, si el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español y, en consecuencia, es sujeto pasivo

¹⁹ Escala estatal de tipos de gravámenes o tarifa estatal (artículo 66 LIRPF):

Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	100.000	13,5
300.000,00	35.940	En adelante	14

²⁰ Sobre este particular véase: Tribunal Superior de Justicia (TSJ) Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia núm. 444/2020 de 22 octubre; Audiencia Nacional (AN) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia de 13 mayo 2019; TSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia núm. 254/2019 de 13 marzo; Dirección General de Tributos (DGT), consulta vinculante núm. V3044/20 de 8 octubre; DGT, consulta vinculante núm. V1825/20 de 8 junio; DGT, consulta vinculante núm. V1618/20 de 26 mayo.

del IRPF, deberá tributar en España por este impuesto por su renta mundial, sin perjuicio de que, en su caso, pueda aplicar la deducción por doble imposición internacional de acuerdo con las condiciones que establece el artículo 80 de la LIRPF²¹.

De igual forma, disminuirán la cuota líquida la deducción por maternidad, la deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo y las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionarios²².

En resumen, las personas físicas residentes en territorio español estarán sujetas a gravamen por el IRPF, por su renta mundial. En particular, se tributará por los rendimientos de actividades económicas, debiéndose proceder a la determinación de la base según lo estipulado en el IS y al cálculo de la cuota en los términos previstos en la LIRPF.

Finalmente, en la legislación española a través del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR)²³, se considera obtenidos en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente situado en territorio español, también los rendimientos del trabajo, las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad o establecimiento permanente residentes todos en dicho territorio, las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en España, determinados rendimientos de capital mobiliario, rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos, las rentas imputadas a los contri-

²¹ El IRPF establece algunas especialidades en el supuesto en que el contribuyente que obtiene rendimientos del trabajo cambie su residencia fiscal del territorio español a otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información (diferir la tributación) o cuando su unidad familiar está formada por residentes fiscales en Estados miembros (aplicación de determinadas deducciones) (artículo 14.3, 66, 67 LIRPF).

²² Las rentas que están sujetas a retención o ingreso a cuenta, son las que se regulan en los artículos 101 LIRPF y 76 RIRPF.

²³ Artículo 13 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 (TRLIRNR).

buyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en España no afectos a actividades económicas y las ganancias patrimoniales²⁴.

Se deduce de lo anterior que son dos las formas de sujeción al impuesto:

- Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

De las dos formas de sujeción a las que hacíamos mención sólo nos detendremos en las rentas que se obtienen sin mediación de establecimiento permanente. En este supuesto, las rentas de trabajo obtenidas por residentes de terceros Estados deberán aplicarse:

- Base imponible: no serán deducibles para los contribuyentes, los gastos previstos para los rendimientos del trabajo en la LIRPF. Sólo podrán deducir dichos gastos los residentes, personas físicas, de los Estados miembros de la UE, siempre que acrediten que están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada en este territorio²⁵.
- Tipo de gravamen: se aplica el tipo de gravamen reducido del 19 %, propio de los residentes de los Estados miembros de la UE o el tipo general del 24 %, siempre que no se trate de rentas sometidas a otro tipo de gravamen inferior²⁶.
- Opción de tributar por el IRPF: no podrán optar, los residentes de terceros Estados, por el régimen especial de opción de tributación como contribuyente del IRPF que sólo se aplicará a los contribuyentes personas físicas que acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la UE o en un Estado miembro delEEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, excepto residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, que hayan obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 % de la totalidad de su renta, o que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 % del mínimo personal

²⁴ La DGT entiende que la norma interna también alcanza a aquellos supuestos en que se dé una tributación por rentas no mundiales sino territoriales de acuerdo con la legislación del Estado de acogida. En este sentido, Consultas a la DGT de 21 de febrero de 2003 y de 20 de enero de 2004.

²⁵ Artículo 24.6 del Real Decreto Legislativo 5/2004 del TRLIRNR.

²⁶ Artículo 25 del Real Decreto Legislativo 5/2004 del TRLIRNR.

y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo ²⁷.

2. Régimen tributario especial

El régimen especial tributario de los trabajadores impatriados o desplazados al territorio español se regula actualmente en el artículo 93 de la LIRPF. Su origen lo encontramos en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social que incorporó, con efectos desde el 1 de enero de 2004, el apartado 5 al artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, modificado posteriormente por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y más recientemente por la Disposición Final Tercera de la Ley 28/2022 que introdujo algunos cambios al régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF vigente.

Inicialmente, la Ley 62/2003 (“Ley Beckham”) estableció por primera vez un régimen tributario especial para aquellos trabajadores que adquirieran la residencia en España por motivo de su desplazamiento a nuestro territorio producto de una relación laboral, ya que les permitió determinar su deuda del IRPF con arreglo a las normas establecidas en la Ley del IRNR. En este sentido, los trabajadores desplazados que adquirieran la residencia fiscal en España podrían optar por tributar por el IRNR manteniendo su condición de contribuyentes por el IRPF.

En aquel momento, para optar al régimen tributario especial de la Ley 62/2003 se debía cumplir, por parte de los trabajadores desplazados, las siguientes condiciones: no haber sido residente en España durante los 10 años anteriores al año en que se produciría el nuevo desplazamiento a territorio español; que el desplazamiento del trabajador tuviera como consecuencia un contrato de trabajo y que los trabajos por los cuales se ocasionaba el desplazamiento se realizaran efectivamente en España. Dicho régimen tributario especial se podía aplicar al periodo impositivo en el que se efectuara el cambio de residencia y durante los 5 periodos impositivos posteriores. En definitiva, su duración abarcaba, de manera general, 6 periodos impositivos,

²⁷ Artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004 del TRLIRNR.

de manera que una vez transcurridos dichos periodos, se volvería a aplicar el régimen general.

Con la entrada en vigor de la Ley 28/2022 (“Ley startups”) se incorporan importantes medidas fiscales que mejoran en varios aspectos al régimen tributario especial que recogía la Ley 62/2003. El objeto de la Ley startups no es otro que el de atraer y recuperar el talento nacional e internacional, la inversión y favorecer la creación de *hubs* digitales o startup en España. En este sentido, no debemos olvidar, por un lado, que el término “startup” está ligado a la innovación, la implementación de ideas y al emprendimiento que posibiliten el crecimiento y la comercialización de productos y servicios a través del uso de las tecnologías de la información y la comunicación. Y por el otro, que esta condición de startup debe ser acreditado por la ENISA que es la misma empresa encargada de emitir el informe favorable para las actividades emprendedoras. En definitiva, con la Ley 28/2022 se busca reforzar y modernizar la economía española aportando medidas que favorecen el emprendimiento digital y el auge de las empresas emergentes con la incorporación de emprendedores y trabajadores altamente cualificados²⁸.

Los principales cambios al régimen tributario especial los encontramos, como ya se hizo referencia anteriormente, en la Disposición Final Tercera de la Ley 28/2022 que modifica el artículo 93 de la LIRPF. En este precepto se mantiene el mandato de que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia del desplazamiento por motivos laborales que puedan optar por tributar por el IRNR, aunque se precisa que mantienen su condición de contribuyentes del IRPF.

Dentro de las condiciones que deben reunir los contribuyentes que deseen acogerse al régimen especial se encuentran:

- Que la persona no haya sido residente en España durante los 5 años anteriores al año en que se produce el nuevo desplazamiento a territorio español.

²⁸ Entre otros: GARCÍA DE PABLOS, J.F., (2022). “El Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (Startups)”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, parte Legislación, p.18; NICOLAO ABINZANO, I. (2022). “Medidas fiscales de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre de fomento del ecosistema de las empresas emergentes”, *Aranzadi*, núm. 1, parte Estudios y comentarios, p. 16; CASTIELLA SÁNCHEZ-OSTIZ, J y GALÁN H. (2023), “Nómadas digitales, ¿un cambio de paradigma en la naturaleza del teletrabajo?”, *Aranzadi*, núm. 997, parte Comentario, p.23; PUERTA RUIZ DE AZÚA, C. y MORALES GIL, T. (2023), “Tributación en España del teletrabajo transfronterizo”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 2, parte Doctrina, p.12.

- Que el desplazamiento se produzca, en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de alguna de las siguientes:
 - Un contrato de trabajo (exceptuando las relaciones laborales especiales de los deportistas profesionales regulada por Real Decreto). Se cumplirá esta condición cuando:
 - ✓ Se inicie una relación laboral con un empleador español.
 - ✓ El desplazamiento sea ordenado por el empleador con carta de desplazamiento.
 - ✓ A pesar de que el desplazamiento no sea ordenado por el empleador, se trate de un teletrabajador de carácter internacional por cuenta ajena.
 - La adquisición de la condición de administrador de una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
 - La realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora (artículo 70 de la Ley 14/2013).
 - La realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a un startup.
 - La realización en España de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación
- Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español (excepto en los supuestos de realización de una actividad económica calificada como actividad emprendedora o realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes).

Podemos apreciar que se introducen con la Ley 28/2022 algunas modificaciones respecto al régimen especial de la Ley 62/2003. En primer lugar, que se reduce el plazo de años previos en los cuales la persona no puede haber sido residente español de un periodo de 10 a 5 años anteriores en los que se produzca el traslado. Asimismo, la Ley 28/2022 añade el requisito de que el desplazamiento ocurra en el primer año de aplicación del régimen y determina que dicha movilidad sea causa de un contrato de trabajo (excepto la relación laboral especial de los deportistas profesionales) entendiéndose

como tal a aquella relación laboral (ordinaria o especial) o estatutaria con un empleador en España. Aquí la diferencia radica, principalmente, en que no se ciñe solo al contrato de trabajo, sino que también puede tratarse de una relación laboral o estatutaria. Siempre que, como acabamos de mencionar: el desplazamiento sea ordenado por el empleador mediante carta de desplazamiento o no este ordenado por el mismo, pero la actividad laboral se preste a distancia haciendo uso exclusivamente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación; el desplazamiento se produzca como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de entidad patrimonial; el desplazamiento sea para la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora; el desplazamiento se deba a la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación (percibiendo por ello una remuneración determinada).

También con la Ley startup se amplían los sujetos que pueden acogerse al régimen preferente en este caso: el cónyuge del contribuyente, sus hijos menores de 25 años o de cualquier edad en caso de discapacidad y el progenitor de los hijos en aquellos casos en los que no exista vínculo matrimonial. Para lo cual, dichas personas:

- Deberán desplazarse al territorio español con el contribuyente principal o en un momento posterior, sin que hubiera finalizado el primer periodo impositivo en el que resulte de aplicación el régimen especial.
- Deberán adquirir la residencia fiscal en España como consecuencia del desplazamiento, es decir, deberán permanecer más de 183 días durante el año natural.
- No pueden haber residido en España durante los 5 años anteriores y no pueden haber obtenido rendimientos a través de un establecimiento permanente en España.
- La suma de la base liquidable general y del ahorro de los contribuyentes en cada uno de los periodos impositivos en que se aplique el régimen especial debe ser inferior al contribuyente principal que se desplace a territorio español.

Al igual que sucedía con el régimen revisto en la Ley 62/2003, los trabajadores podrán hacer uso de su derecho al régimen especial durante el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante

los 5 periodos impositivos siguientes. Una vez transcurridos los 6 años, los contribuyentes volverán a tributar por IRPF.

Por último, como ya se preveía en la Ley 62/2003 y se mantiene en la Ley 28/2022, la totalidad de los rendimientos de trabajo se entenderán obtenidos en territorio español. Se gravan acumuladamente las rentas obtenidas en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre dichas rentas. La base liquidable general se somete a dos tipos impositivos:

- Hasta 600.000 euros a un tipo del 24%
- Desde 600.001 euros en adelante al tipo del 47%.

Y la base liquidable del ahorro se somete sin variación de los tipos entre el 19 al 47%, en función de la cuantía.

V. CONSIDERACIONES AL RÉGIMEN ESPECIAL PARA EMPRENDEDORES DESDE UNA PERSPECTIVA DE GÉNERO

1. Aspectos positivos

Primero: El régimen tributario especial implica la determinación de la deuda del IRPF con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR, modalidad de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, para un colectivo concreto de personas físicas que adquieren su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a nuestro territorio.

Segundo: Se disminuye el número de periodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español durante los cuales el contribuyente no puede haber sido residente fiscal en España.

Tercero: El desplazamiento a territorio español puede producirse también en el año anterior, no sólo en el primer año de aplicación del régimen.

Cuarto: Se extiende el ámbito subjetivo de aplicación del régimen tributario especial al permitir que se acojan al mismo, los familiares del contribuyente siempre que cumplan unas condiciones determinadas.

Quinto: Únicamente se gravan las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español, sin que sea posible la compensación entre ellas.

Sexto: El tipo de gravamen máximo se alcanza a partir de los 600. 001 euros.

Séptimo: Los trabajos no tendrán que ser realizados efectivamente en España.

2. Aspectos controvertidos

No obstante, las ventajas que acabamos de indicar del régimen tributario especial éste presenta algunas cuestiones que entendemos no son del todo positivas, como que:

- Quedan fuera de su ámbito de aplicación aquellas personas que presten servicios profesionales independientes (trabajadores por cuenta propia), aun cuando estos trabajadores puedan encontrarse en situación de desplazamiento, cumplir con las características para ser considerados trabajadores altamente cualificados, teletrabajar o, incluso, prestar sus servicios a una empresa declarada startup. De esta forma, se establece una desigualdad entre los distintos tipos de trabajadores dependiendo de si se encuentran bajo el ámbito de dirección y organización de otra persona o no.
- No se prevé la posibilidad de que pueda mantener el régimen especial la persona física que cambie de empleador durante el período de aplicación de aquél.
- Beneficia a las rentas más altas.
- Establece una diferencia de trato entre personas que se encuentran en una situación homogénea o equiparable como es el caso de los profesionales extranjeros altamente cualificados. En otras palabras, los profesionales extranjeros altamente cualificados, dependiendo de la empresa que los contrate (si tiene la condición de emergente o no) podrán acogerse al régimen preferente o no.
- A pesar de que la norma tributaria se refiere a personas físicas su remisión a la Ley 14/2013 para la determinación de profesionales altamente cualificados imposibilita que se acojan a este régimen especial los profesionales altamente cualificados nacionales que reúnan los requisitos exigidos. Los nacionales españoles que se encuentren en una situación equiparable no podrán optar por este régimen especial al estar limitado su ámbito de aplicación, exclusivamente, a aquellos profesionales altamente cualificados expatriados (personas extranjeras desplazadas a España que obtienen la residencia fiscal). Un nacional español difícilmente cumplirá con el requisito de no haber sido residente español en los 5 años anteriores, a lo que debe incluirse la condición de personal altamente cualificado de terceros países.
- No se contempla la posibilidad de la tributación conjunta.

- En lugar de tributar a tipo progresivo por rentas mundiales se hace por rentas de fuente exclusivamente española y a un tipo inferior en casi la mitad.

3. Propuestas de mejora para fomentar el emprendimiento digital femenino

Llegados a este punto nos gustaría señalar que las propuestas que incorporamos al final de este estudio están sustentadas en el hecho de que el mandato tributario no discrimina entre hombres o mujeres, lo que significa que su aplicación inmediata no produce discriminación directa. Además, que resulta indudable la eficacia de los incentivos financieros para fomentar determinadas actividades dentro de las que se encuentran las de emprendimiento y dentro éste, el emprendimiento digital femenino. También es esencial que los incentivos o ventajas que se aprueben tengan en cuenta las particularidades y características que encierran las actividades de emprendimiento. Y, por último, podría considerarse que la implementación de beneficios fiscales a colectivos más desfavorecidos es contraria al principio de igualdad desde la perspectiva de la capacidad económica, postura que no compartimos porque se trata de sujetos que son “acreedores de la protección social que pueden dispensar los entes públicos”²⁹.

Sobre la base de lo que acabamos de apuntar, entendemos que las propuestas de mejora que hacemos a continuación tienen cabida dentro del régimen tributario especial que regula el artículo 93 de la LIRPF. Nos referimos a la posibilidad de que:

- Se tribute por la renta mundial acompañada de una deducción en la cuota en lugar de un tipo fijo sobre las rentas de fuente española.
- El régimen fiscal especial pueda enfocarse en la retención del talento digital femenino nacional por la realización de actividades emprendedoras permitiendo que, durante tres períodos impositivos consecutivos, tributen a un tipo máximo del 24,5%.

Finalmente, debemos subrayar que los mecanismos fiscales por sí solos no lograrán la igualdad de hombres y mujeres. Sustentar este objetivo en el actuar económico de los entes públicos “supondría un cierto fracaso pues el

²⁹ FERNÁNDEZ AMOR, J. A., (2010) “El poder tributario como instrumento para la igualdad: la extrafiscalidad y la perspectiva de género”, en la obra, *Derecho, Género e Igualdad. Cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*, Vol. II, HEIM D. y BODELÓN GONZÁLEZ, E. (coordinadores), Barcelona, p.28.

objetivo último es que el grado de igualdad que se consiga con la medida, *a posteriori* se sustente con el propio convencimiento y compromiso social”³⁰. Por ello, es necesaria la utilización de otros instrumentos que, junto a las medidas tributarias, consigan la viabilidad y perdurabilidad de la igualdad de los colectivos. En definitiva, se trata de configurar alternativas que sean sostenibles y que trasciendan en el tiempo y en las personas. Y es aquí donde los presupuestos públicos pueden contribuir a la implementación de políticas para la igualdad y la justicia social³¹. Debemos recordar que los presupuestos no sólo son instrumentos de gestión del sector público y de la política económica, sino que también reflejan las políticas y prioridades de los gobiernos. Las leyes presupuestarias vinculan las políticas sociales, los compromisos, y la manera de efectuar los gastos públicos. Sería acertado elaborar presupuestos que tuvieran un enfoque de género. En otras palabras, “incorporar esta perspectiva en todos los niveles del procedimiento presupuestario, y reestructurando ingresos y gastos con el fin de promover la igualdad de género”.

En definitiva, somos del criterio de que es posible articular la perspectiva de género dentro del procedimiento presupuestario ya sea en la asignación del gasto público o en el control o evaluación de su ejecución. Y es precisamente dentro de la asignación del gasto público donde es viable incorporar medidas que pueden ir desde el reconocimiento público, el establecimiento de beneficios patrimoniales o la asignación de subvenciones a cargo del gasto público para aquellas mujeres que realizase actividades de emprendimiento digital.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. (2001), “La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española”, *Revista de Contabilidad y Tributación* (CEF), núm. 221-222.
- CÁMARA BARROSO, M. C. (2018), “Luces y sombras de la residencia fiscal extendida”, *Documentos de Trabajo* (IEF), núm.7.

³⁰ FERNÁNDEZ AMOR, J. A. (2010), “El poder tributario como instrumento para la igualdad: la extrafiscalidad y la perspectiva de género”, *op. cit.*, p.332.

³¹ SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2010), “Análisis jurídico del gasto y el presupuesto público como instrumentos de las políticas de género”, en la obra *Derecho, Género e Igualdad. Cambios en las estructuras jurídicas androcéntricas*, Vol. II., HEIM, D. y BODELÓN GONZÁLEZ, E. (coord.), Barcelona, pp. 138-143.