

La definición de la fuente en la era de los nómadas tributarios

Defining Source in the Age of Tax Nomads

IGNACIO JIJÓN CHIRIBOGA*
MIGUEL ÁNGEL ZUMBA BARBOSA**
PAULA ANDREA CABRERA HIDALGO***
ANA BELÉN CADENA HERRERA****
JOSÉ BERMEO*****

Recibido / Received: 14/06/24

Aceptado / Accepted: 25/08/24

DOI: <https://doi.org/10.18272/ulr.v11i2.3357>

Citación:

Jijón Chiriboga, I. M.A. Zumba Barbosa, P.A. Cabrera Hidalgo. “La definición de la fuente en la era de los nómadas tributarios”. USFQ Law Review vol. 11, no. 2, noviembre de 2024, <https://doi.org/10.18272/ulr.v11i2.3357>

* Almeida Guzmán & Asociados, asociado, casilla postal 170517, Quito, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: jijonignacio@gmail.com / ijijon@almeidaguzman.com. ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0004-3724-4014>

** Pérez Bustamante & Ponce PBP, asociado, casilla postal 170505, Quito, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: miguezumba1@gmail.com / mzumba@pbplaw.com. ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0009-5250-049X>.

*** Lexvalor Abogados, Asociada Senior, casilla postal: 170523, Quito, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: p.cabrera.hidalgo@outlook.com / pcabrera@lexvalor.com. ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0003-7915-2196>

**** Lexvalor Abogados, Asociada Senior, casilla postal 170525, Quito, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: acadena@lexvalor.com / anabelencadenah@gmail.com. ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-5656-6091>

***** Pérez Bustamante & Ponce PBP, Asociado senior, casilla postal 170505, Quito, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: jbermeo@pbplaw.com. ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0003-5799-1108>

RESUMEN

Los nómadas tributarios constituyen uno de los retos más complejos que enfrenta la fiscalidad internacional. Partiendo desde su concepción más básica, los sujetos que se encasillan en esta categoría carecen de un lugar estable de residencia tributaria. Por lo tanto, la fórmula para someter a imposición los ingresos del nómada tributario sobrepasa las tradicionales definiciones locales de fuente y de residencia; y sugiere la necesidad de alcanzar un acuerdo internacional para someterlos a tributación bajo una aproximación a una fuente global concertada, que podría estar vinculada al criterio de la nacionalidad o a la presencia económica significativa.

El presente trabajo aborda esta problemática bajo una óptica de fiscalidad internacional, con un especial énfasis en los impactos que el fenómeno de los nómadas tributarios tiene para los países latinoamericanos.

PALABRAS CLAVE

Nómada tributario; residencia; fuente; establecimiento permanente; nacionalidad; presencia económica significativa

ABSTRACT

Tax nomads are one of the most complex challenges faced by international taxation. Using the most basic concept, individuals categorized as tax nomads lack a stable place of residence. Therefore, the formula for taxing their income surpasses traditional local definitions of source and residence; and suggests the need for reaching an international agreement to tax them under a globally concerted source approach, which could be linked to the criteria of nationality or significant economic presence. This paper addresses this issue from an international taxation perspective, with special emphasis on the impacts that the tax nomads phenomenon has on Latin American countries.

KEYWORDS

Tax nomad; residence; source; permanent establishment; nationality; significant economic presence

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente el mundo es testigo del vertiginoso e imparable tránsito hacia la digitalización económica de los negocios, las personas y los empleos. Ya en 2017, Bukht y Heeks estimaron que la economía digital representaba el 5 % del PIB y el 3 % del empleo total en el mundo¹. Como consecuencia del notable incremento que ha experimentado el uso de las tecnologías de la información en los procesos de producción de bienes y servicios, así como en su comercialización y consumo —que se vio acelerado por la pandemia de la COVID-19—, muchos coinciden en que el mundo vive una cuarta revolución industrial, marcada por el nacimiento de la economía digital, los robots y la inteligencia artificial².

En un escenario como el descrito, parecería lógico que las cifras de recaudación tributaria vayan en aumento de la mano con el crecimiento económico, pero sucede exactamente lo opuesto³. Es vital, entonces, cuestionarse si las máximas sobre las que descansan los sistemas tributarios abrazan esos vertiginosos y abrumadores cambios sociales que hoy son una realidad; o, si, por lo contrario, simplemente los rechazan.

La comunidad internacional está consciente de la necesidad de discutir acerca de los impactos que tienen la globalización y la economía digital para las arcas fiscales. Sin embargo, hasta la fecha, la mayoría de los estudios se han centrado en la tributación de las grandes sociedades y los grupos multinacionales. Poco se ha analizado el impacto que tiene la digitalización de la economía en la tributación de personas naturales y de las pequeñas y medianas empresas.

En consecuencia, la regulación que ha adoptado la JPRM respecto del *sandbox* es cuestionable. En este sentido, el presente trabajo pretende responder cómo debe operar el *sandbox* regulatorio en Ecuador. Se buscará probar que la posición que ha tomado la JPRM no es adecuada para regular esta figura, cuyo objetivo es precisamente promover la innovación, no restringirla.

Uno de los aspectos que ha empezado a cobrar la atención de los regímenes tributarios, es la redefinición de los criterios tradicionales de sujeción impositiva en momentos en que se evidencia un crecimiento exponencial del trabajo

1 Ver Rumana Bukht y Heeks Richard, “Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy”, *Development Informatics Working Paper*, n.o 68 (Agosto de 2017): 13, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3431732.

2 Ver Sofia Larrea, “Alexa, paga mis impuestos: desafíos tributarios de la revolución digital”, *Juris Dictio Universidad San Francisco de Quito*, n.o 26 (diciembre de 2020): 21-9, <https://revistas.usfq.edu.ec/index.php/iurisdictio/article/view/1800/2205>.

3 Ver Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, “Repensando las finanzas intergubernamentales en la era digital: tributación, asignación y nuevos retos para los países de América Latina y el Caribe”, en *Retos y oportunidades para las administraciones tributarias tras la crisis del COVID-19: Trabajos presentados en la Octava Reunión de la Red de Areas de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT*, ed. Norad y CIAT (s. l.: CIAT y Norad, 2023): 127, <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2023-Retos-opportunidades-CIAT-NORAD.pdf>.

remoto y una marcada movilidad de las personas y los pequeños negocios. La existencia de los nómadas tributarios en el panorama económico mundial exige que los Estados tomen medidas individuales y cooperativas para garantizar una tributación respetuosa de sus derechos fiscales. Por un lado, es fundamental que las legislaciones nacionales evalúen si los tradicionales conceptos de fuente y residencia, del modo en que han sido concebidos en el derecho positivo, son suficientes para un correcto ejercicio de la potestad tributaria. Por otro lado, el momento actual demanda que las soluciones que se construyan tengan un componente cooperativo transnacional.

Actores internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) o el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) han presentado estudios y recomendaciones que identifican los retos que enfrenta la tributación y los posibles caminos para abordarlos. Algunas de las propuestas han tenido en cuenta las realidades propias de la región, pero, sin lugar a duda, en el contexto internacional se han presentado iniciativas que han tenido como norte los deseos y las necesidades propias de los países más desarrollados y que no se ajustan necesariamente a lo que demanda la región latinoamericana⁴.

Con estos antecedentes, este artículo tiene tres objetivos fundamentales: (i) poner en perspectiva la evolución de varias instituciones tributarias tradicionales, para así dilucidar si a partir de ellas es posible abordar la tributación de nómadas tributarios; (ii) repasar las recomendaciones internacionales de organismos técnicos en materia impositiva sobre la economía digital, así como los diversos instrumentos supranacionales y las herramientas que ofrecen para discutir esta problemática, considerando su utilidad para los países latinoamericanos; y (iii) plantear alternativas en el marco de los principios tributarios generales, para garantizar que los nómadas tributen en la justa medida de los ingresos que perciben.

2. EL NÓMADA TRIBUTARIO Y EL DESAFÍO DE LA IMPOSICIÓN EN LA ERA DIGITAL

Un nómada, desde su acepción literal, es una persona que no ostenta un establecimiento estable o permanente en una localidad⁵. Por su parte, un nómada digital es una persona con un estilo de vida independiente de la ubicación geográfica y habilitada por la tecnología, que desarrolla su actividad, sea en relación laboral o de forma autónoma, de manera remota y percibe ingresos de fuentes extranjeras, lo que lo distingue de las demás categorías de migrantes

4 Ver Sol Picciotto, “¿La OCDE puede reparar el sistema fiscal internacional?”, *Enfoque Internacional*, no. 12 (2014), https://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/es_la_ocde_puede_reparar_el_sistema_fiscal_intl.pdf.

5 Ver Picciotto, “¿La OCDE puede reparar el sistema fiscal internacional?”, 1-20.

laborales⁶. Finalmente, el nómada tributario es la persona que, como resultado de los cambios tecnológicos, la globalización y el cambio hacia un mundo social y económicamente interconectado, además de ser nómada digital, se establece de forma temporal en múltiples jurisdicciones⁷ sin una residencia fiscal definida.

Pese a que no existe una definición de lo que constituye un nómada tributario (por lo que esta categoría incluso podría incorporar a quienes perciben exclusivamente rentas pasivas), la realidad es que cada vez existen más personas que se ubican temporalmente en un lugar físico, pero que se mueven constantemente o perciben ingresos que no son de fácil conocimiento e identificación por las autoridades fiscales, por lo que el número de sujetos que se encasillan en esta categoría parece ir en aumento.

Según las cifras que presenta el Informe Bumeran, en Latinoamérica los nómadas digitales son personas que generalmente mantienen una relación de dependencia con un empleador; es decir, se encuentran sujetos a un contrato laboral que les permite trabajar de manera remota. Ello ocurre especialmente en Perú y Panamá. Por otro lado, se aprecia un creciente número de freelancers o emprendedores, y Ecuador aparece en ese escenario como uno de los países que alberga a un mayor número de nómadas digitales autónomos⁸.

En consideración al tipo de actividades a las que ordinariamente se dedican los nómadas digitales, resulta necesario cuestionarse si los ingresos que perciben son suficientemente relevantes como para merecer la atención de los países y sus legislaciones. Según el estudio de MBO Partners, uno de cada cinco nómadas digitales (19 %) afirma que sus ingresos anuales son inferiores a USD 25 000, pero cerca de la mitad (42 %) afirma que sus ingresos son superiores a USD 75 000 o más (2023)⁹. Así, es posible concluir, al menos preliminarmente, que las rentas de los nómadas digitales no son insignificantes; por el contrario, tienen una tendencia en alza y, ante la inminente expansión de la economía digital, su regulación se torna cada vez más necesaria por el potencial recaudatorio.

Si se parte del supuesto de que un nómada tributario es un individuo que no adquirirá, bajo las reglas actuales de permanencia, una residencia fiscal

6 Ver OECD, OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1-2015 Final Report* (Paris: OECD Publishing, 2015), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

7 El asunto sometido a análisis en el presente trabajo no se limita al caso de la persona natural que se mueve de una jurisdicción a otra, sino también al de la sociedad que podría cambiar su establecimiento de una jurisdicción a otra. La legislación societaria de Ecuador plantea el escenario de mutación de establecimiento de una sociedad extranjera al Ecuador. Específicamente, el artículo 419a de la Ley de Compañías dispone: “Toda sociedad constituida y con domicilio en el extranjero, siempre que la ley no lo prohíba, puede cambiar su domicilio al Ecuador, conservando su personalidad jurídica y adecuando su constitución y estatuto a la forma societaria que decida asumir en el país”.

8 Ver Revista Mundo Diners, “Nómadas digitales”, *Revista Mundo Diners* (febrero de 2024), <https://revistamundodiners.com/reportaje/tendencia/nomadas-digitales>.

9 Ver MBO Partners, “Digital Nomads: Nomadism Enters the Mainstream”, *MBO Partners State of Independence* (agosto de 2023): 13, <https://www.mbopartners.com/state-of-independence/digital-nomads>.

en la jurisdicción, las reglas de tributación relativas al concepto de fuente en esa jurisdicción, no serán apropiadas para gravar los ingresos que el nómada tributario percibirá. Asimismo, si se modifica el supuesto y se postula que la jurisdicción amplíe el paraguas de su definición de fuente para encapsular los ingresos del nómada tributario, es de esperar que ese individuo accione su carencia de establecimiento y mute de jurisdicción.

El supuesto anterior es apenas un abre bocas de los desafíos que representa la era digital que cobija al mundo, en la que los dogmas bajo los que tradicionalmente se ha fundamentado la potestad de imposición se tornan insuficientes y, por tanto, se hace cada vez más imperativo redefinirlos, siempre bajo una óptica de fiscalidad internacional en la que se adopten acciones concertadas que eviten que se produzca una menor o, incluso, una nula tributación en cabeza de los nómadas tributarios.

3. CONCEPTO DE FUENTE, RESIDENCIA Y SU EVOLUCIÓN PARA EFECTOS FISCALES

En 1923, como resultado del informe elaborado por expertos económicos de la entonces Liga de las Naciones, el derecho tributario internacional experimentó un hito significativo con la formulación de dos criterios fundamentales para establecer la jurisdicción tributaria¹⁰. Estos criterios han sido pilares en la evolución del marco legal que regula la tributación a nivel internacional.

El primer criterio introducido se basa en el principio de residencia fiscal. Según este enfoque, un individuo o entidad está sujeto a la jurisdicción tributaria de un país en función de su residencia. Por lo tanto, bajo esta lógica, el principio de tributación en residencia, como regla general, pretende sujetar a imposición los ingresos percibidos por los contribuyentes en el estado del cual son residentes, siendo indistinta la fuente de esos ingresos. Es decir, si un contribuyente es considerado residente fiscal de un determinado Estado, estará sujeto a imposición en el mismo, por las rentas que provengan de ese territorio o de cualquier otro.

Este criterio se conoce también como de renta mundial, el cual supone que el país del cual la persona o sociedad es residente tiene el derecho de gravar todos los ingresos y activos del contribuyente, independientemente de dónde

10 Ver League of Nations, "Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp", *Journal of the Royal Statistical Society* 87, n.o 1 (enero de 1924): 99-102, <https://www.jstor.org/stable/2341293>.

se hayan obtenido o dónde estén ubicados¹¹. Como señala Pazmiño¹², este principio es de corte personalista, pues los gravámenes tributarios se imponen a razón de una condición subjetiva de los contribuyentes, por lo que no tiene relevancia la fuente de las rentas obtenidas.

Dentro del criterio de residencia, existen dos parámetros principales que han sido aplicados en el tiempo. El primero, menos común pero más directo, se fundamenta en la nacionalidad del sujeto pasivo y es aplicado principalmente a individuos. Sobre esto, Emilio Aguas sostiene lo siguiente:

Nacionalidad [...]. Este criterio casi no se utiliza actualmente, no obstante, hay unos pocos países que lo mantienen, en particular EE. UU., por lo que sigue manteniendo cierta relevancia. Los criterios de sujeción utilizados por la generalidad de los Estados, incluido EE. UU., son la residencia y la fuente¹³.

El segundo enfoque, que es el más difundido, descarta a la nacionalidad como elemento para definir la residencia e implica cumplir con diversos criterios, de manera que, si un sujeto se subsume a uno o más de estos, será considerado residente fiscal dentro de la correspondiente jurisdicción. Uno de los más utilizados en este segundo enfoque es el de permanencia física. Para el efecto, la temporalidad normalmente prescrita en las legislaciones de los Estados es de 183 días dentro del mismo ejercicio fiscal. Al respecto, Altamirano et al. razonan en los siguientes términos:

La residencia fiscal desde el punto de vista de la permanencia en el país utiliza criterios como los días de estancia en un territorio para reclamar la renta obtenida de un contribuyente para sí, para esto el criterio común en los tres países como Colombia, Ecuador y Perú es sobre los 183 días ya que para Bolivia no existe una definición al respecto [...]¹⁴.

El principio de residencia, diseñado para gravar los ingresos de aquellos que residen en un país, se enfrenta a la realidad cambiante de la movilidad global. La conectividad digital y la capacidad de llevar a cabo actividades económicas de manera remota ponen en entredicho a la permanencia física como elemento decisor a la hora de determinar la residencia fiscal. Los Estados, conscientes

11 Ver Segundo Alejandro Terán Cabezas, “Análisis y perspectivas del régimen tributario ecuatoriano en materia de operaciones electrónicas con relación al impuesto a la renta de sociedades”, tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar (2017): 15, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5834/1/T2400-MPTFI-Teran-Analisis.pdf>.

12 Ver Jaime Pazmiño, “Impuesto a la renta en la economía digital: ¿Cuál es la situación del Ecuador?”, *Iuris Dictio Universidad San Francisco de Quito*, n.o 25 (junio de 2020): 105-19, <https://revistas.usfq.edu.ec/index.php/iurisdictio/article/view/1834/2209>.

13 Emilio Aguas Alcalde, “Breve introducción a la tributación internacional sobre la renta”, *Anuario de la Facultad de Derecho Universidad de Extremadura*, n.o 27 (2009): 55-70, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/245261>. Al respecto, Jaime Pazmiño recoge el mismo ejemplo y señala que “Estados Unidos mantiene como principio para la imposición, el personalista, en el que se somete a tributación la renta obtenida por cualquier sujeto de dicha jurisdicción independientemente de la fuente en la que se obtenga”, 108.

14 Hólguer Altamirano Pérez et al., “La residencia fiscal para efectos tributarios de las personas naturales en la comunidad andina: The Tax Residence for Tax Purposes of Natural Persons in the Andean Community”, *Revista Científica Eciencia* 9, n.o 2 (abril de 2022): 42, <https://doi.org/10.21855/ecociencia.92.628>.

de esta dinámica, han ajustado sus criterios de residencia para abordar la complejidad de los movimientos transfronterizos y garantizar una tributación justa. Así, por ejemplo, Ecuador en 2014, como muchos otros Estados¹⁵, amplió los criterios normativos para definir la residencia¹⁶.

El alto índice de movimiento humano transfronterizo, la posibilidad de llevar a cabo actividades económicas de manera remota, el uso ampliado de plataformas digitales y otros factores similares no solo han puesto en jaque el principio de residencia y, concomitantemente, el de renta global. También se discute hoy en día si cabe continuar aplicando el segundo criterio, que se centra en la fuente de los ingresos generados.

Este criterio implica que un país tiene la potestad de gravar los ingresos que se generan dentro de sus fronteras, independientemente de la residencia fiscal del contribuyente. En este sentido, la ubicación física o la fuente de la actividad económica se convierte en el factor clave para determinar la jurisdicción tributaria.

La determinación del lugar de la fuente responde a los desarrollos tradicionales del principio y su alcance, motivados por la gran importancia que tenían en el pasado, la tierra y los recursos naturales. Pero en tiempos en que ha cambiado la relevancia de los factores de producción, dejando de ser un elemento preponderante la tierra y pasando a cobrar más relevancia los factores “móviles” —el trabajo y los capitales—, surgen importantes retos al momento de determinar dónde se encuentra la fuente de los ingresos.

El principio de fuente sujeta a imposición los ingresos en la jurisdicción donde se generaron. Para efectos de este principio, es indistinta la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del perceptor del ingreso. Es decir, cualquier persona —sea esta natural o jurídica— puede

15 Colombia (art. 10, Estatuto Tributario), Paraguay (art. 152, Poder Legislativo Ley N.º125/91), Uruguay (Art. 14, Ley N.º 18.083 Sistema Tributario). Excepción: Bolivia no establece ningún período para ser considerado residente.

16 Ver art. 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno: en la reforma se incluyeron los siguientes: a) Permanencia en Ecuador (183 días, en un lapso de 12 meses dentro de 2 periodos fiscales); b) núcleo principal de actividades o intereses económicos; y ciertos criterios adicionales antielusión fiscal.

De los criterios mencionados anteriormente, resulta imperativo expandir el alcance del literal b, dado que es el único susceptible de interpretación. En términos concisos, se establece que una persona natural tendrá el núcleo principal de su actividades o interés económicos en Ecuador en los siguientes caso: a) siempre que económicamente obtenga mayores rentas de fuente ecuatoriana con respecto a cualquier otro país, b) el mayor valor de sus activos esté situado en Ecuador o dichos activos superen USD 1 millón y c) haya ejercido como representante legal o apoderado de una sociedad residente o con establecimiento permanente en Ecuador de una sociedad no residente.

Al respecto, ver Leonardo Thomaz Pignatari, quien refiere: “Normalmente, la residencia está estrechamente vinculada a la presencia física, pues su caracterización se basa en elementos como el domicilio, el tiempo de estancia (regla de los 183 días), el lugar de dirección efectiva, el centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas) y la residencia permanente, entre otros. Esta conexión se ve cuestionada por la movilidad de empresas y personas que realizan sus actividades sin necesidad de presencia física o con una presencia física muy limitada en una determinada jurisdicción”. Leonardo Thomaz Pignatari, “The Taxation of ‘Digital Nomads’ and the ‘3 W’s’: Between Tax Challenges and Heavenly Beaches”, *Intertax* 51, n.o 5 (2023): 386 (traducción no oficial), <https://doi.org/10.54648/taxi2023033>.

encontrarse sujeta a imposición, en un país o jurisdicción, si ha percibido ingresos dentro de este territorio¹⁷.

A medida que las actividades económicas pasan del mundo físico al mundo digital, puede resultar casi imposible definir dónde se ha generado el ingreso. Además, como consecuencia del dinamismo propio de la economía moderna, no siempre el originador o el beneficiario de la renta se encuentran siempre en el mismo país del cual provienen los fondos para pagar por ella¹⁸.

Aprovechando las limitaciones que presentan tanto el principio de la residencia como el de la fuente, los nómadas digitales tienden a establecerse en más de una jurisdicción durante un mismo período fiscal, sorteando así tanto la imposición en el lugar en el que se produjo el ingreso como en el lugar donde se registró el gasto. Por lo anterior, no sorprende que varios Estados hayan adoptado como respuesta unilateral a esta problemática la introducción del criterio de nacionalidad, así como de enfoques híbridos que suponen la aplicación del criterio de la fuente y del criterio de la residencia de forma simultánea.

Aunque los principios de fuente y de residencia han sido fundamentales, es crucial reconocer que el entorno fiscal internacional ha experimentado cambios significativos desde 1923, especialmente con la creciente globalización, que produce que cada vez haya más casos en que los nómadas digitales se conviertan, en realidad, en “nómadas no tributarios”. Es por ello que, en el mundo, se discuten métodos concertados que mitiguen la realidad que ha sido descrita.

Sobre este punto, The Consultation Paper of October sugirió que el nuevo concepto de nexo fiscal debe tener en cuenta el impacto en el mercado y la relación con los consumidores, sin otorgar tanta importancia a la existencia de estructuras físicas. De modo que, como medidas unilaterales de cada Estado, podría pensarse en la implementación de una retención en las transacciones business to business (B2B) y business to consumers (B2C) en la legislación interna¹⁹.

Sin embargo, este tipo de medidas tienen carácter meramente paliativo, pues no atacan al problema de los nómadas tributarios de raíz, ya que quien registra el gasto suele asumir este tipo de retenciones, liberando de gravamen a quien percibe la renta.

17 Ver Catalina Herrán Ocampo, “La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios”, tesis de maestría, Pontificia Universidad Javeriana Facultad de Ciencias Jurídicas de Colombia (2000): 18, <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/56369/Tesis14.pdf?sequence=1>.

18 Ver Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo, “Reflexiones sobre los convenios fiscales multilaterales para evitar la doble imposición: el instrumento multilateral de BEPS y las tendencias actuales”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.o 404 (noviembre de 2016): E8-9, <https://revistas.ccf.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4769/7775>.

19 Ver Vinod Kumar y Gagandeep Raheja, “Business to Business (B2B) and Business to Consumer (B2C) Management”, *International Journal of Computers & Technology* 3, n.o 3 (noviembre-diciembre de 2012): 447, 450, www.cirworld.com.

4. ALTERNATIVAS SUGERIDAS PARA EVITAR UNA IMPOSICIÓN REDUCIDA O NULA DE NÓMADAS TRIBUTARIOS

En un entorno en el que las transacciones digitales generalmente ocurren sin fronteras claras, los países de la región enfrentan el gran desafío de determinar a quién se asigna la potestad tributaria sobre las rentas generadas por los nómadas tributarios²⁰. Desde el punto de vista de los autores, el principio de fuente resulta insuficiente para regular la imposición de nómadas tributarios, fundamentalmente porque fue concebido en un momento histórico en que la actividad económica estaba atada al trabajo en la tierra. Ahora, en el contexto actual, resulta mucho más atractivo repensar los criterios tradicionales de residencia y ajustarlos a las necesidades económicas y sociales vigentes, pues, como sostiene Jarach²¹, no existe limitación alguna a la imposición toda vez que los criterios de vinculación entre sujeto pasivo y sujeto activo pueden ser de cualquier índole.

Sobre esto, Leonardo Thomaz encuentra que en el replanteamiento de las reglas de residencia se encuentra un potencial camino para gravar las rentas de los nómadas tributarios, en los siguientes términos:

Las dificultades planteadas en esta contribución exigen rediseñar el sistema actual con el fin de desvincularlo de la necesidad de presencia física tanto para la determinación de la residencia fiscal como para la atribución de derechos tributarios al Estado de origen.

Una primera alternativa consiste en reevaluar las normas de residencia nacional y las normas de desempate previstas en los convenios para evitar la doble imposición, con el fin de desvincularlas de la clásica conexión territorial (traducción no oficial)²².

Del mismo modo, en el documento *Review of the Income Tax Residency Rules for Individuals*²³, emitido por el Gobierno australiano en el año 2017, se señaló que son las reglas de residencia las que deben ajustarse a la forma en que las personas viven y trabajan, por lo que su actualización es imprescindible para atender la realidad vigente²⁴. Incluso, se habla de que la tributación por residencia es económicamente eficiente, por el mismo motivo que justifica

20 Colombia es uno de los primeros países en emitir un criterio oficial respecto de la figura, pero ha tocado solosuperficialmente sus implicaciones tributarias. Radicando Virtual n.o 00012023009079, <https://incp.org.co/wp-content/uploads/2023/07/Concepto-General-777-de-2023-DIAN.pdf>.

21 Ver Dino Jarach, *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982), 1-250.

22 Ver Pignatari, “The Taxation of ‘Digital Nomads’ and the ‘3w’s”, 384-96 (traducción no oficial).

23 Ver Board of Taxation, *Review of the Income Tax Residency Rules for Individuals* (s. l.: Commonwealth of Australia, 2017), <https://taxboard.gov.au/sites/taxboard.gov.au/files/migrated/2018/07/T307956-income-tax-res-rules.pdf>.

24 *Ibid.*, 32. Al respecto, el texto específico señala: “1.107 Las consultas también señalaron que, en los más de 80 años transcurridos desde que se introdujeron las normas de residencia, se han producido avances considerables en la forma en que las personas trabajan, viajan y viven. También se han producido muchos cambios en el sistema global del impuesto sobre la renta. Se sugirió que algunos aspectos de las normas de residencia, como la adopción del concepto de domicilio, han quedado obsoletos y requieren una reconsideración” (Traducción no oficial).

esta investigación²⁵: en un contexto como el actual, determinar la fuente de ingresos en muchos casos resulta sumamente complejo²⁶.

Por su parte, el Libro blanco sobre la Reforma Tributaria, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales y el Ministerio de Hacienda y Función Pública de España en 2022²⁷, recomendó “reflexionar sobre la adecuación de los criterios determinantes de la residencia fiscal a efectos de IRPF y su posible revisión y actualización, aproximándolos a los criterios aplicables en los CDI en casos de conflictos de doble residencia”²⁸.

Sobre la base de esta consideración, en las siguientes secciones de este documento se examinan las alternativas que se han propuesto internacionalmente y se formulan recomendaciones sobre

el camino que deberían seguir los países de la región para abordar la imposición de los nómadas tributarios.

4.1 EL ROL DE LA OCDE Y EL PLAN BEPS

La OCDE desempeña un papel crucial en la elaboración de estándares y directrices internacionales para abordar cuestiones de carácter fiscal con implicaciones transfronterizas y garantizar una competencia fiscal justa. Sin duda, una de sus iniciativas más difundidas ha sido el Plan BEPS, que, entre otros, busca garantizar que los contribuyentes tributen en los lugares donde generan beneficios económicos reales.

La acción 1 del Plan BEPS se centra en los desafíos fiscales derivados de la digitalización. A través de esta acción se evalúan cuestiones relacionadas con la presencia significativa en un país sin una presencia física sustancial, situación en la que se podría incluir el caso de los nómadas tributarios. El informe final de la acción 1 establece que la presencia digital significativa podría dar lugar a la existencia de un “establecimiento permanente virtual” (EPV) y, como consecuencia de lo anterior, propone cambios en la definición de establecimiento permanente para abordar las cuestiones relacionadas con la economía digital, en los que se incluye considerar la presencia significativa a través de actividades digitales como un factor para determinar la existencia de

25 Al respecto, en el “Tax Justice Briefing: Source and Residence Taxation”, publicado en el año 2005, se señaló: “Teóricamente, se puede imaginar un mundo en el que todos los países adoptaran la jurisdicción de residencia pura o la jurisdicción de fuente pura. Los economistas tienden a favorecer la jurisdicción de residencia, tanto porque consideran que la fuente de ingresos es difícil de precisar (a menudo los ingresos tienen más de una fuente), además porque piensan que la jurisdicción de residencia promueve la eficiencia económica, ya que la decisión de dónde invertir no debería verse afectada por la tasa de impuesto”, 2 (Traducción no oficial).

26 Tax Justice Network, “Tax Justice Briefing: Source and Residence Taxation”, *Tax Justice Briefing* (2005): 1-4, https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Source_and_residence_taxation_-_SEP-2005.pdf.

27 Ver Comité de Personas Expertas, *Libro blanco sobre la reforma tributaria* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2022), https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf.

28 Ibid., 599.

un establecimiento permanente²⁹.

La noción de EPV puede resultar útil para abordar la imposición de los nómadas tributarios, pues permite establecer pautas para la atribución de beneficios a una jurisdicción y evaluar la contribución de los nómadas tributarios a la generación de ingresos en términos de funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos, incluso en ausencia de una presencia física continua en un lugar específico. El Plan BEPS enfatiza en el principio de sustancia, requiriendo que la presencia virtual tenga una conexión sustancial y significativa con una jurisdicción para gravar los beneficios generados. En el caso de los nómadas tributarios, la evaluación de la sustancia se podría realizar considerando la naturaleza e importancia de las actividades realizadas.

Dentro de la misma acción 1, la OCDE estableció el Plan de Trabajo para Desarrollar una Solución de Consenso a los Desafíos Fiscales derivados de la Digitalización de la Economía³⁰ basado en dos pilares: el pilar 1, que busca establecer un nuevo enfoque para la asignación de derechos impositivos, especialmente para las empresas digitales que operan en jurisdicciones sin una presencia física; y el Pilar 2, que se centra en establecer un marco para garantizar que las empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos en todo el mundo, independientemente de dónde estén ubicadas.

El pilar 1 busca cambiar las reglas para determinar cuándo se considera que un contribuyente tiene un nexo o conexión suficiente con un país para que esa jurisdicción tenga la potestad tributaria para gravar los beneficios. Si bien el pilar 1 se enfoca principalmente en las empresas multinacionales, desarrolla conceptos que podrían resultar aplicables al fenómeno de los nómadas digitales. Por ejemplo, en lugar de considerar como relevante al establecimiento permanente físico, atiende a la presencia económica significativa, incluso si no hay una presencia física sustancial en un país específico³¹.

En lo que atañe a los nómadas tributarios, la presencia física también ha pasado a un segundo plano, resultando más importante la presencia económica significativa. Consecuentemente, los Estados podrían estudiar la posibilidad de ampliar el espectro de aplicación del EPV para alcanzar también a otros sujetos que no están comprendidos en los umbrales del pilar 1, y sujetarlas a imposición cuando tengan una presencia económica significativa en una determinada jurisdicción. Esto se concretaría, por ejemplo, creando un nuevo criterio de residencia para persona naturales, atado, principalmente, a la

²⁹ OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*.

³⁰ *Ibid.*

³¹ Ver OECD, *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (París: OECD Publishing, 2019).

presencia económica significativa.

Por otro lado, la acción 13 del Plan BEPS introduce el concepto de Country-by-Country Reporting (CbCR), que se traduce en que las empresas multinacionales informen detalladamente sobre sus actividades económicas en cada jurisdicción en la que operan. La entrega detallada de información mediante la acción 13 proporciona una visión integral de las operaciones de las multinacionales, permitiendo un desglose minucioso de sus actividades

empresariales. En lo que respecta a los nómadas digitales, exigirles suministrar información clara de la distribución de beneficios, como plantea la acción 13, podría ser fundamental a la hora de evitar una tributación reducida o nula. Sin embargo, podría resultar excesivamente oneroso para los contribuyentes y demasiado engorroso para las administraciones tributarias frente al potencial recaudatorio que representan actualmente los nómadas digitales y podría conspirar contra la esencia de la digitalización.

4.2 MODIFICACIONES A LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Los convenios para evitar la doble imposición constituyen una importante herramienta para regular las connotaciones tributarias de las operaciones transfronterizas y, aunque su finalidad primordial es eliminar o mitigar la doble imposición internacional, esos convenios también podrían servir para regular supuestos en que un nómada digital queda fuera de la sujeción impositiva de dos o más Estados como consecuencia de la insuficiencia de los criterios tradicionales de imposición.

La creciente movilidad de los nómadas digitales ha planteado desafíos significativos en el ámbito de la fiscalidad internacional, especialmente en lo que respecta a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. Estos acuerdos, diseñados para evitar que un individuo o entidad sea gravado dos veces por el mismo ingreso en dos jurisdicciones diferentes, deben adaptarse para abordar la singularidad de las actividades de los nómadas digitales. Para este efecto, la modificación de los convenios internacionales se presenta como una herramienta clave.

En el último Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE, que data de 2017, no se incluye aún referencia alguna a la presencia digital de personas o entidades. Se estima que una de las principales acciones que podría adoptar la OCDE para abordar la problemática de los nómadas digitales sería incluir en el Modelo de Convenio, y en sus Comentarios, el concepto de EPV y de presencia digital significativa. Ello resultaría de gran ayuda

para regular la tributación de los nómadas digitales, incluyendo disposiciones específicas que consideren la naturaleza de las operaciones que estos llevan a cabo, como la introducción de criterios basados en la ubicación virtual de las actividades.

La cooperación internacional para la actualización de los convenios es esencial, pero tampoco resulta suficiente. En primer lugar, no todos los convenios para evitar la doble imposición se negocian bajo el Modelo de la OCDE. En segundo lugar, existen ya muchos convenios en vigencia que no incorporan el concepto de EPV ni el de presencia digital significativa, e incluirlos podría resultar muy complicado considerando que los Estados tienen diferentes procedimientos internos para reformar sus tratados internacionales. Pero sin duda el mayor obstáculo que enfrenta esta alternativa es que los convenios para evitar la doble imposición siguen siendo bilaterales. Por lo tanto, solo podrían ser aplicables a casos en que el nómada digital opere en las jurisdicciones signatarias del tratado, lo que probablemente dejaría por fuera muchos supuestos. Además, los nómadas digitales podrían aprovechar la ausencia de tratados y hacer un *treaty shopping* inverso.

La armonización de las normas y la adopción de enfoques comunes en la región latinoamericana podría contribuir a evitar lagunas que permitan la elusión fiscal por parte de los nómadas digitales, pero definitivamente no es la solución. Establecer directrices claras sobre la tributación de los ingresos generados por actividades digitales y promover la transparencia en la asignación de beneficios son aspectos esenciales que podrían abordarse mediante modificaciones al Modelo de Convenio y a los tratados ya suscritos, pero aquella es una solución parcial debido a que la reforma puede resultar también muy espinosa.

4.3 VISADO PARA NÓMADAS DIGITALES

Algunos Estados han considerado la posibilidad de ofrecer incentivos fiscales específicos para atraer a nómadas digitales, como tasas impositivas favorables, exenciones de impuestos a los ingresos en línea o programas de visado especial para nómadas digitales.

El visado para nómadas digitales es una tendencia emergente que ha cobrado relevancia en los últimos años, especialmente en respuesta al crecimiento del trabajo remoto y la globalización. Este tipo de visado permite a individuos trabajar de manera remota desde un país extranjero durante un período prolongado, generalmente más allá de los límites habituales de una visa de turista. El elemento distintivo de este visado es que la persona beneficiaria no suele estar autorizada a realizar actividades empresariales significativas ni a obtener

la mayor parte de sus ingresos de actividades desarrolladas localmente³².

Según la información revisada, a la presente fecha cerca de cuarenta (40) países han introducido en sus legislaciones un visado para nómadas digitales (DNV por sus siglas en inglés)³³. Entre las características que tiene este tipo de visado es que sus beneficiarios acceden a una residencia fiscal excepcional; por lo que tampoco tributan sobre todos sus ingresos (normalmente solo se grava aquellos que tienen fuente en el país que otorga el visado) ni se convierten en sujetos pasivos con carácter permanente. En consecuencia, estos visados no mitigan totalmente el problema que se analiza en este artículo, ya que persiste la posibilidad de que el nómada digital no tribute ni en el país que le ha concedido la visa ni en ningún otro Estado.

A través de la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo³⁴, Ecuador creó un régimen de residencia fiscal temporal de cinco años de duración. Quienes se beneficien de él solamente tributan respecto a los ingresos de fuente ecuatoriana. Para su obtención, las personas naturales tendrán que realizar una inversión permanente (al menos cinco años) en inmuebles o en actividades productivas en el país de mínimo USD 150 000 o contar con ingresos mensuales que no sean de fuente ecuatoriana de mínimo USD 2 500. En este segundo caso la persona tendrá que afiliarse a la seguridad social por su tiempo de permanencia en Ecuador. Estas condiciones deben verificarse en un plazo máximo de 120 días contados desde el momento en que la persona ingrese al país.

En el Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo³⁵ se dispuso que quienes decidan optar por la residencia fiscal temporal tendrán que comunicar su voluntad al Servicio de Rentas Internas y seguir el procedimiento fijado mediante una resolución de carácter general. Aunque han transcurrido apenas ocho meses desde la creación de la residencia excepcional, la normativa secundaria que regule los aspectos dispuestos en el reglamento todavía no ha sido promulgada. Tampoco existen estadísticas respecto a los contribuyentes que han conseguido obtener la residencia. Debido al estado de la legislación, difícilmente habrá uno que lo haya hecho.

Claramente, Ecuador es una muestra de que esta alternativa enfrenta retos constantes y no soluciona el problema vinculado con la no imposición. La implementación de una residencia fiscal temporal no es sencilla. Diseñar un

32 Ver Elisa Casi, Mohammed Mardan y Barbara M. B. Stage, "Citizenship/Residence by Investment and DigitalNomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance?", *SSRN Electronic Journal* (enero de 2023), <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4557656>.

33 Ibid.

34 Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo. R. O. Suplemento 461 del 20 de diciembre de 2023.

35 Decreto Ejecutivo 157. R. O. Suplemento 496 del 9 de febrero de 2024.

sistema eficiente que facilite su acceso es fundamental. Si esto no se consigue, ni siquiera se alcanza el objetivo de que el nómada tributario pague impuestos en la jurisdicción que confiere la residencia. Por el contrario, en el caso hipotético de que todo el sistema fuese funcional, el único resultado sería que los nómadas paguen impuestos respecto a los ingresos de fuente ecuatoriana. ¿Y qué ocurre con aquellos que no entran en esta categoría? Pues siguen esquivando el poder tributario del Estado. En ningún escenario se resuelve el conflicto que motiva esta investigación.

4.4 TRIBUTACIÓN BASADA EN LA NACIONALIDAD

Pese a que tradicionalmente se había descartado a la nacionalidad como criterio de sujeción tributaria y se lo había considerado como un sistema de tributación anacrónico³⁶, una de las soluciones que hoy en día se proponen para el caso de los nómadas digitales es la tributación basada en la nacionalidad. Este enfoque fiscal implicaría gravar las rentas de los nómadas tributarios conforme a su nacionalidad, independientemente de dónde residan o del lugar en el que se generen los ingresos³⁷.

La utilización de un sistema de tributación basado en la nacionalidad se vincula directamente con el principio de capacidad contributiva, no así con los beneficios o prestaciones sociales que brinda un Estado a la persona³⁸. Tal como lo postula Reaven S. Avi-Yonah, el mejor principio para gravar a los nómadas tributarios es el de capacidad contributiva, precisamente porque la nacionalidad en sí misma reporta un beneficio, que puede ser actual o futuro. Ese beneficio, principalmente, es el que Arendt definía como el “derecho a tener derechos”³⁹.

Si bien la adopción del criterio de la nacionalidad parecería sencilla y, en principio, podría reducir la evasión fiscal, ya que los ciudadanos estarán sujetos a imposición en algún lugar, independientemente de dónde residan, esta opción detona varias interrogantes: ¿qué pasa con los individuos que tienen más de una nacionalidad? ¿Qué sucede si una persona tiene una nacionalidad, pero, además, ostenta una diferente ciudadanía? Así como el criterio de residencia provoca que las personas se muevan de una jurisdicción a otra para evitar sujetarse a imposición en un determinado territorio, asumir el criterio de nacionalidad ¿podría generar una suerte de nationality shopping?

36 Ver Reuven S. Avi-Yonah, “Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals”, *Michigan Business & Entrepreneurial Law Review* 5, no. 2 (febrero de 2016): 113-28, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198725343.003.0005>.

37 Existen ya países donde se aplica un sistema de tributación basado en la ciudadanía, como ocurre con Estados Unidos, Eritrea y Bélgica.

38 Reuven, “Hanging Together”.

39 Ver Hannah Arendt, *Los orígenes del totalitarismo* (Madrid: Alianza Editorial, 2006).

La adopción del criterio de nacionalidad hace necesario definir si el nómada tributario ejerce o no sus derechos políticos en su país de origen; si ostenta una ciudadanía derivada de un pasaporte nominal; si la legislación de un país establece verdaderos requisitos o condiciones para que una persona adopte la nacionalidad o si ese proceso es meramente formal; si se puede conceder u otorgar la nacionalidad de oficio, entre otros factores. Asumir el criterio de la nacionalidad podría incluso propiciar la arbitrariedad de los gobiernos que, en su búsqueda permanente de incrementar ingresos, podrían pretender que cualquier nómada digital tribute en determinada jurisdicción. Finalmente, se deberá considerar que, para los nómadas digitales, la ciudadanía podría ser un concepto para explorar en sustitución del domicilio.

Uno de los mayores retos de esta alternativa tiene que ver con la posibilidad de que una persona tenga más de una nacionalidad o ninguna y, por otro lado, el hecho cierto de que no siempre un ciudadano tiene vínculos políticos con su país de origen. Por ello, esta propuesta suele enfrentarse a la obvia crítica de la conveniencia de que un individuo se encuentre obligado a presentar su declaración de impuestos y al pago correspondiente en un determinado país por su simple condición de ciudadano.

Si bien es una propuesta que presenta grandes desafíos para las administraciones tributarias, con ventajas y desventajas, igual que el sistema basado en el criterio de la fuente, en opinión de los autores, esta podría erradicar la imposición reducida o nula de nómadas tributarios, ya que según sus características son personas que no están vinculadas a una ubicación geográfica fija. Los cuestionamientos que se han puesto de relieve podrían solucionarse con reglas claras. Por ejemplo, para las personas que tengan más de una nacionalidad, podría darse preferencia a aquella que se hubiere adquirido primero, a la nacionalidad por *ius solis* o, en su defecto, a la nacionalidad por *ius sanguinis*. Se podrían fijar además reglas para mantener la nacionalidad por un período determinado para evitar el *nationality shopping*, entre otros.

4. CONCLUSIONES

En este documento se ha confirmado que los principios tradicionales de fuente y residencia resultan insuficientes para responder adecuadamente al fenómeno de los nómadas tributarios. Luego del estudio realizado, se ha encontrado que los criterios como el de nacionalidad y el del EPV adquieren especial relevancia, ya que, al no estar atados exclusivamente a la territorialidad de los factores de producción, ofrecen salidas eficientes y más objetivas que merecen ser exploradas por la comunidad internacional con más detenimiento.

Por otro lado, en este trabajo se ha identificado que las acciones BEPS ofrecen dos alternativas concretas que podrían garantizar que los nómadas digitales

tributen en la justa medida de sus ingresos. Por un lado, la concepción del establecimiento permanente virtual basado en la presencia digital significativa del nómada permitiría vincularlo con la jurisdicción en la que lleva a cabo sus actividades más importantes. De otro lado, el intercambio de información que plantean estas acciones podría proporcionar una visión integral de las operaciones de los nómadas digitales, permitiendo un desglose minucioso de sus actividades empresariales. Sin embargo, las acciones BEPS se enfrentan a un problema de costo-beneficio: pueden resultar muy complejas y no ser eficientes en términos recaudatorios.

Otra opción que se ha examinado es modernizar los convenios para evitar la doble imposición, ajustándolos a la realidad actual. Ni el Modelo de Convenio de la OCDE ni sus Comentarios reconocen el concepto de EPV o se refieren a los ingresos generados por actividades digitales. Esta alternativa, por tanto, implica hacer cambios al Modelo y sus Comentarios, y no incide en los convenios ya suscritos. Tampoco sirve para solucionar los casos en que los nómadas digitales se mueven a través de jurisdicciones que no han suscrito tratados para evitar la doble imposición. Y, si bien promover la transparencia en la asignación de beneficios es un aspecto esencial que podría abordarse mediante modificaciones a los convenios internacionales, el proceso para conseguir esta finalidad se vislumbra largo y complejo.

Una iniciativa cada vez más empleada para garantizar la tributación de los nómadas digitales es el visado especial. Este permite a individuos trabajar de manera remota desde un país extranjero durante un período prolongado, generalmente más allá de los límites habituales de una visa de turista y se caracteriza por que la persona beneficiaria no suele estar autorizada a realizar actividades empresariales significativas ni a obtener la mayor parte de sus ingresos de actividades desarrolladas localmente. Sin embargo, no soluciona el problema de los nómadas tributarios, pues se fundamenta en reglas específicas que no son propiamente las de un residente fiscal y, lo más importante, dependen de la voluntad del sujeto tributario. Ecuador es un ejemplo de las limitaciones de esta alternativa. Los nómadas que opten por esta residencia solo pagarán impuestos respecto a los ingresos de fuente ecuatoriana (¿y el resto?), sin embargo, tras ocho meses de haberse creado este régimen, ni siquiera existe el proceso que permita aplicarlo.

Finalmente, en lo que concierne a la residencia por nacionalidad, que en opinión de los autores es el criterio que podría resolver de forma más sencilla y eficiente el problema de la no imposición de los nómadas tributarios, se deben evaluar tres aspectos fundamentales: (i) si el nómada tributario tiene más de una nacionalidad; (ii) si ejerce sus derechos políticos en su país de origen y no se trata de una ciudadanía derivada de un pasaporte meramente nominal; y (iii) si no existe un supuesto de nationality shopping. Esta alternativa es la que

mejor solucionarían el efecto de la no imposición por carencia de residencia fiscal, pero es una opción que requiere de cambios normativos importantes.