



Máster Universitario en Acceso a la Abogacía
Curso académico 2020–2021
Trabajo Fin de Máster

“Análisis de las consecuencias fiscales
del teletrabajo. Especial mención a los
rendimientos en especie que derivan del
mismo”

Miren Escos Lerga

Tutora

Dña. María Belén Bahía Almansa

Trabajo de Fin de Máster en Acceso a la Abogacía

Convocatoria de febrero

Máster Universitario en Acceso a la Abogacía
Curso académico 2020–2021
Trabajo Fin de Máster

“Análisis de las consecuencias fiscales
del teletrabajo. Especial mención a los
rendimientos en especie que derivan del
mismo”

Miren Escos Lerga

Tutora

Dña. María Belén Bahía Almansa

Trabajo de Fin de Máster en Acceso a la Abogacía

Convocatoria de febrero

RESUMEN

Como consecuencia de las prohibiciones a la libre circulación y el incremento del uso de las TICs, derivadas de la situación crisis sanitaria y económica ocasionada por el COVID-19, muchos trabajadores se han visto obligados a teletrabajar durante los meses de confinamiento. Este hecho, ha generado una serie de problemáticas hasta ahora desconocidas en lo que respecta a la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas, así como en las retribuciones que deben abonar las empresas a los trabajadores por los gastos asumidos durante el tiempo de trabajo a distancia.

En este trabajo se analizarán de una forma crítica las implicaciones y problemáticas que el incremento del teletrabajo está generando en la determinación de la residencia fiscal, la nueva normativa de teletrabajo y los principales posicionamientos sobre la retribución en especie derivada de los gastos correspondientes al trabajo a distancia como consecuencia del COVID-19.

Palabras clave: teletrabajo, retribución en especie, residencia fiscal, IRPF, COVID-19, Tecnologías de la Información y la Comunicación (TICs).

ABSTRACT

As a result of the bans on free movement and the increased use of ICTs, resulting from the health and economic crisis caused by COVID-19, many workers have been forced to telework during the months of lockdown. This situation has generated several problems hitherto unknown as regards the determination of the tax residence of some workers and in order to determinate the remuneration that should be paid by undertakings to workers for the costs incurred during the period of distance work.

In this paper, we will critically analyze the implications and problematics that the increase of telework is generating in the determination of fiscal residence, the new regulations of telework and the main positions on the remuneration in kind resulting from the costs of distance work as a result of COVID-19.

Keywords: telework, in-kind restriction, tax residence, PIT, COVID-19, Information and Communication Technologies (ICTs).

Índice de abreviaturas

Art./s	Artículo/s
CDI	Convenio/s de Doble Imposición
CE	Constitución Española de 1978
COVID-19	Coronavirus SARS-COV-2
DGT	Dirección General de Tributos
ERTE	Expediente de Regulación Temporal de Empleo
INCN	Importe Neto de la Cifra de Negocios
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LO	Ley Orgánica
Núm.	Número
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
<i>Op. Cit.</i>	<i>Opere Citado</i> . En la obra citada
Pg./s	Página/s
RDL	Real Decreto-ley
SMI	Salario Mínimo Interprofesional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
OIT	Organización Internacional del Trabajo
OMS	Organización Mundial de la Salud
TIC/s	Tecnología/s de la Información y la Comunicación

INDICE

I. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS	9
1. INTRODUCCIÓN.....	9
2. OBJETIVOS.....	9
3. METODOLOGÍA.....	10
4. ESTRUCTURA.....	11
II. MARCO CONTEXTUAL	12
1. ENTORNO ACTUAL DE EXCEPCIÓN DERIVADO DE LA COVID-19	12
A) <i>Potenciales implicaciones y problemáticas en el ámbito laboral y fiscal</i>	13
i) <i>Medidas sobre el empleo</i>	13
ii) <i>Medidas en materia tributaria</i>	15
2. IMPACTO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN LA SITUACIÓN DE CRISIS SANITARIA Y ECONÓMICA.....	16
III. LA RETRIBUCIÓN DEL TRABAJO A DISTANCIA EN EL DERECHO ESPAÑOL.....	19
1. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE TELETRABAJO	19
2. MARCO LEGISLATIVO EN ESPAÑA.....	23
3. TRABAJO A DISTANCIA DERIVADO DEL COVID-19	24
IV. NORMATIVA DE IRPF: RESIDENCIA FISCAL.....	29
1. CONCEPTO Y CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL	29
2. IMPLICACION DEL TELETRABAJO EN EL ESTABLECIMIENTO DE LA RESIDENCIA FISCAL	34
3. IMPLICACIONES FISCALES EN OTROS IMPUESTOS DERIVADAS DEL TRABAJO EN REMOTO	37
V. LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE EN EL DEREHO ESPAÑOL	38
1. CONCEPTO Y REGULACIÓN.....	38
2. CÁLCULO Y VALORACIÓN DE LAS PRINCIPALES RETRIBUCIONES EN ESPECIE	43
3. RETRIBUCIÓN DE LAS HERRAMIENTAS Y GASTOS DERIVADOS DEL TELETRABAJO	46
4. COMPARATIVA NORMATIVA CON OTROS PAÍSES DEL “ <i>REMOTE WORKING</i> ”	52
VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	55
1. RESULTADOS DEL ANÁLISIS	55
2. PROPUESTAS DE MEJORA.....	56
VII. REFERENCIAS	57

“Análisis de las consecuencias fiscales del teletrabajo”

1.	BIBLIOGRAFÍA	57
4.	LEGISLACIÓN.....	58
5.	JURISPRUDENCIA	58
6.	DOCTRINA ADMINISTRATIVA	58
7.	OTROS RECURSOS.....	59

I. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

1. Introducción

En los últimos años, y más concretamente en los últimos meses, como consecuencia de la crisis sanitaria y económica producida por el COVID-19, el uso de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (en adelante, “TICs”) se ha extendido por gran parte de la sociedad. En poco tiempo, las empresas, trabajadores y Gobiernos se han visto obligados a emplear nuevas formas de operar y a adaptarse para poder prestar sus servicios en remoto.

En este contexto, el Gobierno español aprobó el 22 de septiembre de 2020, el Real Decreto Ley 28/2020, de trabajo a distancia mediante el cual se regulan ciertos aspectos del denominado teletrabajo, un tipo de trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios o sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. Esta manera digital de prestación de servicios supone un traslado del espacio de trabajo, pasando de las oficinas convencionales a cualquier otro lugar, siendo en la mayoría de los casos el propio domicilio del empleado. La permanencia en el domicilio puede tener su impacto en la determinación de la residencia fiscal del trabajador tal y como veremos en el desarrollo de este trabajo.

Este hecho, supone para los trabajadores un cambio sustancial en la forma de trabajar, ya que, al no tener que desplazarse al centro de trabajo deben acondicionar un nuevo lugar donde desempeñar sus funciones. De esta forma, se genera la necesidad de contar con herramientas y equipos tecnológicos, así como de acceso a internet de manera permanente e ininterrumpida, con el propósito de poder comunicarse con el resto miembros de la empresa y desarrollar su trabajo.

Para que esta situación no perjudique más al empleado, el mencionado RDL 28/2020 establece que será la empresa quién deberá asumir los costes del incremento en el consumo de luz, teléfono o incluso la compra de herramientas tecnológicas necesarias para la prestación del servicio. Por todo ello, resulta esencial un análisis exhaustivo de las implicaciones fiscales que esta retribución va a tener para los trabajadores, bien sea como retribución en especie o dineraria.

2. Objetivos

En el presente Trabajo de Fin de Máster se lleva a cabo un estudio y análisis de las retribuciones en especie recogidas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “LIRPF”), centrándonos principalmente, en las posibles implicaciones del teletrabajo. A este respecto, se van a abordar los siguientes objetivos:

- Conocer qué se entiende por retribución en especie del teletrabajo y el impacto en la situación actual
- Exponer la actual regulación de las retribuciones en especie según la Ley de IRPF.
- Poner de manifiesto la problemática y desarrollo normativo que ha supuesto el incremento del teletrabajo en España. Todo ello siempre desde una perspectiva crítica y con base en la doctrina y jurisprudencia relativa al asunto.

- Analizar la tributación de los gastos derivados del teletrabajo en otros países de la Unión Europea.

Una vez identificados los objetivos a cumplir con la elaboración del presente trabajo, se expone, a continuación, la metodología seguida para ello.

3. Metodología

Para la elaboración del presente Trabajo de Fin de Máster se han llevado a cabo una serie de tareas enmarcadas en el proceso de una investigación científica, concretamente del ámbito jurídico. La investigación jurídica es la actividad intelectual ejercitada con el fin de descubrir soluciones jurídicas adecuadas para la resolución de problemas sociales ante una realidad dinámica y cambiante, lo que implica la necesidad continua de analizar estos problemas, con el objetivo de adaptar y adecuar el ordenamiento jurídico a las transformaciones sociales. A continuación, se exponen las tareas llevadas a cabo:

- Elección del tema y elaboración del índice de contenido provisional: una vez asignada la línea de investigación correspondiente, en este caso, derecho financiero y tributario enfocado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “IRPF”), contacté con mi tutora para valorar temas de interés. En la situación de crisis mundial sanitaria en la que nos encontramos y debido al enorme avance de la tecnología en el ámbito laboral, propuse como tema de este trabajo, el análisis del teletrabajo como retribución en especie. Una vez informada convenientemente sobre este tema de actualidad y aceptado el tema del trabajo, se procedió a elaborar un índice de contenido provisional.
- Búsqueda y recopilación de fuentes de información: previo a la elección definitiva del tema objeto de estudio ya se habían recopilado y consultado fuentes de información con el fin de tener una visión general del asunto y confirmar el interés por el mismo. Posteriormente, y conforme el trabajo iba avanzando, se han ampliado en gran medida las fuentes de información utilizadas, referenciadas, todas ellas, a lo largo y al final del presente trabajo. Se han consultado textos legales, fuente jurídica formal por excelencia, especialmente la LIRPF, y la reciente Ley del teletrabajo (Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia), así como normativa internacional para llevar a cabo una comparativa con otros países de la UE. Asimismo, se ha consultado doctrina de juristas de reconocido prestigio y expertos en el ámbito que nos ocupa, monografías y revistas jurídicas. Además, se ha consultado la jurisprudencia más reciente relativa al tema de estudio, así como consultas de la Dirección General de Tributos (en adelante, “DGT”).
- Estudio, análisis e interpretación crítica de la información: a medida que se consultaban las fuentes de información recopiladas, se procedió a la estructuración de las ideas claves del trabajo y la creación de una valoración crítica de las mismas que luego se plasmaría en la redacción final del mismo. Se ha procurado que este estudio sea lo más didáctico posible, de tal manera que pueda ser accesible por cualquier persona interesada en el tema, sin prescindir por ello del preceptivo rigor científico.

- iv. Redacción y corrección del contenido del trabajo: una vez finalizado el estudio y análisis de las fuentes de información disponibles, y sin perjuicio de posteriores modificaciones, se comienza a redactar el contenido del trabajo haciendo una selección de las opiniones doctrinales y jurisprudenciales más relevantes, tanto aquellas compartidas por nosotros, como otras en las que disentimos. Al mismo tiempo se procura hacer una exégesis exhaustiva de cada precepto de la ley.

4. Estructura

El objeto principal de estudio de este Trabajo de Fin de Máster se basa en el análisis de las retribuciones en especie que deben realizar las empresas como consecuencia de los gastos ocasionados por el teletrabajo. Además de explicar el concepto del teletrabajo desde una perspectiva laboral este trabajo pretende identificar el tratamiento del mismo desde un punto de vista tributario, en observancia de las modificaciones y precisiones introducidas en las reformas del ordenamiento. Para ello, el trabajo se ha estructurado de la siguiente manera:

En primer lugar, se contextualiza la actual crisis sanitaria y económica derivada del COVID-19, haciendo referencia al impacto que la misma está teniendo en el desarrollo de la actividad empresarial y en la sociedad en general. En este contexto, se realiza un repaso de las principales medidas adoptadas por el Ejecutivo español para intentar paliar el impacto de la pandemia, tanto desde el punto de fiscal como laboral. Junto con ello, se exponen las implicaciones más relevantes que las nuevas tecnologías están teniendo en la gestión de la crisis actual y el auge de las mismas en los últimos años.

En segundo lugar, se procede al análisis exhaustivo del concepto de teletrabajo y de la regulación del mismo en el ordenamiento español. Asimismo, se estudia la nueva regulación del trabajo a distancia tras la aprobación del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia.

En tercer lugar, se ofrecen algunas consideraciones relativas a la implicación que puede tener el teletrabajo (fuera del centro de trabajo habitual) y el cierre de fronteras como consecuencia de las restricciones de movilidad aprobadas por los estados, en la determinación de la residencia fiscal de muchos trabajadores y personas físicas en general. De esta forma, expone el caso de trabajadores transfronterizos y de personas que, como consecuencia de la pandemia, puede que sean residentes fiscales en otro país.

En cuarto lugar, se analiza de manera más concreta el régimen de las tribuciones en especie en el ordenamiento jurídico español desde su concepto hasta el cálculo de las mismas. Asimismo, en este apartado se estudia el principal objetivo de este TFM, la retribución de los gastos ocasionados por la adquisición de herramientas para la realización del trabajo a distancia, así como los gastos de suministro ocasionados a raíz del confinamiento en los hogares durante los meses del estado de alarma. Como último punto, se realiza una comparativa con otras normativas de otros Estado Miembros (en adelante, “EM”) para observar las medidas que se están adoptando en los mismos sobre el teletrabajo.

Finalmente, se exponen una serie de conclusiones extraídas del estudio y análisis anteriormente realizado, las cuales nos proporcionarán una visión crítica del actual

posicionamiento y naturaleza de las retribuciones derivadas del teletrabajo, así como posibles mejoras al respecto.

II. MARCO CONTEXTUAL

1. Entorno actual de excepción derivado de la COVID-19

El 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud (en adelante, “OMS”) declaró el brote de Coronavirus COVID-19 una pandemia, debido a su rápida propagación por el mundo, habiendo afectado a más de 150 países. Los Gobiernos de todo el mundo se vieron obligados a tomar medidas restrictivas para contener la propagación del virus, incluyendo: aislamiento, confinamiento, cuarentena y restricción al libre movimiento de personas, cierre de locales públicos y privados, salvo los de primera necesidad y sanitarios, cierre de fronteras y reducción drástica del transporte aéreo, marítimo, ferroviario y terrestre.

En España, la situación fue igualmente dramática, y ante el aumento exponencial de casos positivos por COVID-19, el Gobierno aprobó el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19, que en principio tendría una duración de 15 días naturales.

La declaración de un estado de excepción por emergencia sanitaria, si bien es un acontecimiento totalmente excepcional, está recogida en nuestro ordenamiento jurídico en la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio (en adelante, “LOAES”) la cual prevé en su artículo 12, que *«la Autoridad competente podrá adoptar por sí, según los casos, además de las medidas previstas en los artículos anteriores, las establecidas en las normas para la lucha contra las enfermedades infecciosas»*.

Este hecho, supuso la adopción de diversas medidas restrictivas dando lugar a un escenario presidido por las limitaciones de los derechos fundamentales de la ciudadanía y abundantes interrogantes aún pendientes de resolver. En efecto, la gravedad de la crisis sanitaria requiere medidas extraordinarias, en cumplimiento del deber de proteger un bien común como la salud y en garantía del derecho a la protección de la salud (art. 43 C.E)¹. Nos encontramos, pues, ante intervenciones en las libertades individuales en el ámbito de la salud pública, y en otros derechos constitucionales que deben ser analizadas desde la perspectiva de los derechos de la colectividad, cuestión que podría ser estudiada en posteriores trabajos.

En este sentido, el Gobierno español adoptó medidas como²: la limitación de la libertad de circulación de las personas, medidas de contención en el ámbito educativo y de la formación, en el ámbito de la actividad comercial, equipamientos culturales, establecimientos y actividades recreativas, actividades de hostelería y restauración,

¹ ABA CATOIRA, A: “Intervenciones en derechos y libertades por causa de emergencia sanitaria”, en RODRÍGUEZ AYUSO, J. F. (dir.) y ATIENZA MACÍAS, E. (dir.): Retos jurídicos ante la crisis del COVID-19, *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020, (Pg. 21)

² Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19

medidas dirigidas a reforzar el Sistema Nacional de Salud en todo el territorio nacional, medidas para el aseguramiento del suministro de bienes y servicios necesarios para la protección de la salud pública etc.

Esta situación crisis sanitaria junto con medidas puestas en marcha por las autoridades para contener la emergencia sanitaria han dado lugar a una profunda contracción de la actividad en las distintas economías mundiales. Debido a la interrupción o ralentización de las cadenas de suministro y al aumento significativo de la incertidumbre económica, evidenciado por un aumento en la volatilidad del precio de los activos, tipos de cambio y disminución de los tipos de interés a largo plazo. Según las proyecciones macroeconómicas la economía española elaboradas por el Banco España en septiembre de 2020, prevén que el Producto Interior Bruto (en adelante, “PIB”) de la economía registre un descenso del -10,5 % en media anual en 2020, caída que se ampliaría hasta el -12,6 % en caso de materializarse la situación epidemiológica más desfavorable³.

Para mitigar los impactos económicos de esta crisis, el miércoles 18 de marzo de 2020, se publicó por parte del ejecutivo español el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (en adelante, “RDL 8/2020, de 17 de marzo”)⁴. Según lo establecido en la Exposición de Motivos del mencionado texto normativo, las medidas que se adoptan en el mismo tienen un triple objetivo. Primero, reforzar la protección de los trabajadores, las familias y los colectivos vulnerables; segundo, apoyar la continuidad en la actividad productiva y el mantenimiento del empleo; y tercero, reforzar la lucha contra la enfermedad.

De esta forma, tras haber expuesto de manera muy breve la situación generada por la evolución del COVID-19 vamos a analizar las principales medidas adoptadas por el Gobierno en materia laboral y fiscal.

A) Potenciales implicaciones y problemáticas en el ámbito laboral y fiscal

La crisis sanitaria por COVID-19 ha puesto de relieve las insuficiencias y debilidades de nuestro ordenamiento jurídico para hacer frente a emergencias de esta magnitud, pues no prevé mecanismos ordinarios para hacer frente a las implicaciones que supone la paralización de muchas empresas y, en definitiva, de la economía del país. El Ejecutivo español ha adoptado múltiples medidas para solventar esta situación, sin embargo, en el desarrollo de este trabajo únicamente nos centraremos en las medidas que afectan al ámbito laboral y tributario en materia de teletrabajo.

i) Medidas sobre el empleo

Desde el punto de vista normativo, y más concretamente en el ámbito laboral, el RDL 8/2020, de 17 de marzo, se refería, en su capítulo III, a dos medidas que tienen

³ Informe Trimestral de la Economía Española. Proyecciones macroeconómicas de la economía española (2020-2022): contribución del Banco de España al ejercicio conjunto de proyecciones del Eurosistema de septiembre de 2020. Boletín Económico 3/2020, Banco de España

⁴ Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19

como objetivo principal la flexibilización de los mecanismos de ajuste temporal de actividad para evitar despidos, y que son previas a la adopción de la suspensión temporal de contratos y los expedientes de regulación temporal de la jornada (en adelante, “ERTE”).

La primera de las decisiones adoptadas por el Ejecutivo está recogida en el artículo 5 de la citada normativa y hace referencia al «carácter preferente del trabajo a distancia», con la finalidad de garantizar que la actividad empresarial y las relaciones de trabajo se reanuden con normalidad tras la situación de excepcionalidad sanitaria. De esta forma, las empresas debían adoptar las medidas oportunas, siempre que estas fueran oportunas y proporcionadas, para fomentar el teletrabajo y evitar la cesación temporal de los empleos. Junto con ello, para facilitar esta tarea a las empresas, en el ámbito de riesgos laborales, se flexibiliza, el trámite de la evaluación de riesgos cuya obligación es del empresario al objeto de que sea el propio trabajador quien pueda efectuar la valoración de esta modalidad.

Así, la medida prioritaria y preferente, de conformidad con este texto normativa, es el trabajo a distancia; por tanto, la intención inicial no era que la medida estrella fuera la reducción o suspensión de la jornada, lo que al final ha sido inevitable por la realidad económica y por las consecuencias que la crisis sanitaria ha tenido en la sociedad⁵.

La segunda de las decisiones adoptadas por el Gobierno en materia laboral fue el derecho de adaptación del horario y reducción de jornada. El artículo 6 de la mencionada normativa, dio lugar al llamado “Plan MECUIDA”, una recopilación medidas para ayudar a los trabajadores con la conciliación familiar, y que estaría en vigor hasta tres meses después del fin de la vigencia de la declaración del estado de alarma (22 de septiembre de 2020).

De esta forma, de manera justificada y razonada, podían *adaptar su jornada laboral* el cónyuge o pareja de hecho, así como familiares por consanguinidad hasta el segundo grado de la persona trabajadora cuando concurriesen ciertas circunstancias excepcionales tales como: la necesaria la presencia de la persona trabajadora para la atención de algunas personas que, por razones de edad, enfermedad o discapacidad, necesite de cuidado personal y directo o por el cierre de centros educativos o de cualquier otra naturaleza que dispensaran cuidado o atención a la persona necesitada como consecuencia del COVID-19.

Por último, durante el Estado de Alarma, y con el objetivo de contener la propagación del virus, el Gobierno limitó la movilidad de los ciudadanos. Si bien la actividad profesional es el principal motivo de desplazamiento, muchos trabajadores que prestaban servicios no esenciales, fueron obligados a permanecer en sus hogares y, por consiguiente, no pudieron ejercer su actividad laboral. Para paliar estas circunstancias, se aprobó el RDL 10/2020, de 29 de marzo, por el que se regula un permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población en el contexto de la lucha contra el COVID-19. Según lo establecido en exposición de

⁵ ORTEGA LOZANO, P.G.: “Implicaciones laborales y de seguridad social consecuencia del COVID-19: especial referencia a la suspensión y reducción de la jornada”, en RODRÍGUEZ AYUSO, J. F. (dir.) y ELENA ATIENZA MACÍAS, E. (dir.), “Retos jurídicos ante la crisis del COVID-19”, *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020 (Pg. 24)

motivos del citado RDL, el objetivo es “limitar al máximo la movilidad. Y los sectores de actividad a cuyas personas trabajadoras se excluye del disfrute obligatorio del permiso se justifican por estrictas razones de necesidad”.

ii) Medidas en materia tributaria

Durante los primeros meses de la pandemia, el Gobierno aprobó numerosas medidas de carácter tributario con el principal objetivo de solventar los posibles problemas de liquidez que podrían experimentar los obligados tributarios, solucionar las dificultades para cumplir con obligaciones formales y materiales, adaptar las autoliquidaciones y pagos a cuenta a la realidad económica y, en menor medida, aprobar beneficios fiscales que ayuden al sistema sanitario o algunos sectores concretos, como el cine⁶.

Si bien abordar todas las novedades tributarias establecidas por el Ejecutivo durante estos meses podría ser objeto de otro estudio, en las líneas siguientes vamos a resumir los principales cambios fiscales que se introducidos en nuestro ordenamiento jurídico, sin entrar en detalle de las medidas que se hayan podido tomar en los territorios forales a este respecto. De esta forma, cabría distinguir dos bloques de novedades legislativas aprobadas por el Gobierno:

a. Aplazamientos y ampliaciones de plazos de presentación o pago de obligaciones tributarias

El Ejecutivo, durante los meses de marzo a mayo fue aprobando de manera consecutiva distintas normativas sobre aplazamientos en materia tributaria. En este sentido, las principales regulaciones en este ámbito fueron el RDL 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 (en adelante, RDL 7/2020), el RDL 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias (en adelante RDL 14/2020) y el RDL 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19 (en adelante RDL 19/2020)⁷.

b. Modificación de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y otras medidas específicas

El RDL 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (en adelante, “RDL 15/2020”) incluye en su Capítulo III, sobre medidas fiscales, la modificación en las reglas de cálculo de la base imponible y de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, pudiendo computarse sin tener en cuenta el beneficio o pérdida real que está experimentando el contribuyente.

⁶ MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. “Medidas fiscales en España frente a la crisis del COVID-19. Respuesta inmediata a los problemas de liquidez y propuestas para garantizar la sostenibilidad en el medio y largo plazo”, en RODRÍGUEZ AYUSO, J. F. (dir.) y ELENA ATIENZA MACÍAS, E. (dir.): “Retos jurídicos ante la crisis del COVID-19”, *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020 (Pg.37)

⁷ MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. “Medidas fiscales en España...” *op. cit.* (Pg. 38)

En lo referente al IRPF, el art.10 del mencionado RDL establece una modificación sobre cálculo de los rendimientos de actividades económicas, permitiendo renunciar a la aplicación del método de estimación objetiva en el momento de presentación del pago fraccionado del primer trimestre de 2020. De esta manera, se calcularán los rendimientos en función de los ingresos y gastos realmente obtenidos a través del método de estimación directa simplificada pudiendo volver al sistema de módulos en 2021, bien revocando su renuncia en el mes de diciembre anterior, bien presentando en plazo conforme al método de estimación objetiva el pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2021. Junto con ello, también se ha incrementado de la deducción por donativos en IRPF.

2. Impacto de las nuevas tecnologías en la situación de crisis sanitaria y económica

En la actual situación de crisis sanitaria en la que nos encontramos inmersos, las nuevas TICs están teniendo una importancia transcendental. El fugaz desarrollo de estas herramientas y las grandes ventajas que nos ofrecen, han supuesto una revolución en muchos ámbitos de la sociedad. El poder realizar una videoconferencia grupal, hacer la compra semanal a golpe de ratón, o seguir ejercitándonos desde casa con una profesora virtual, son ya actividades que tenemos interiorizadas tras pasar meses confinados en nuestros hogares.

Si bien el ordenador y el teléfono móvil forman parte esencial de nuestra vida diaria, sus usos son cada vez más amplios y dispares. Se trata de herramientas digitales que nos están ayudando en la gestión y coordinación de lucha contra la COVID-19, y que han creado una telerrealidad; una serie de plataformas virtuales que suponen un gran apoyo para muchos sectores. El teletrabajo, la tele enseñanza, el tele ocio o la teleasistencia han sido todo un aliado para poder mantener una mínima actividad en las empresas, las escuelas y seguir en contacto con nuestros allegados.

Las nuevas tecnologías influyen de manera totalmente directa y decisiva en un aumento de la productividad en el trabajo. Se trata de herramientas que tienen como objetivo mejorar el uso y difusión de la información y en la medida en que, la información se está convirtiendo en un aspecto absolutamente clave en los procesos productivos, ello supone que se trate de una cuestión totalmente decisiva.⁸

Para que este entorno de interconexión y digitalización sea posible a nivel nacional, resulta de vital importancia la inversión en tecnología y en la formación de los ciudadanos para adaptarse a los retos digitales a los que nos hemos visto obligados a hacer frente. Según datos del Informe DESI de 2020 elaborado por la Comisión Europea⁹, España es uno de los países con mejores resultados en el despliegue de redes de muy alta capacidad, así como en la implantación de conexiones de banda ancha ultra rápida de al menos 100 Mbps. Sin embargo, a tenor del mencionado informe, los niveles de competencias digitales básicas siguen siendo ligeramente inferiores a la media de la UE, afirmando que el 43 % de las personas entre 16 y 74 años carecen de competencias digitales básicas. Estos datos, ponen de manifiesto uno de los principales retos de esta pandemia para la adaptación y el desarrollo de la sociedad: la exclusión digital. La

⁸ LÓPEZ PEÑA, A.: “Innovación tecnológica y cualificación”, Ed. CES. Madrid, 1996 pg 32

⁹ Informe sobre Índice de la Economía y la Sociedad Digitales (DESI) 2020, elaborado por la Comisión Europea. <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/scoreboard/spain>

brecha tecnológica entre diferentes generaciones y entre distintas escalas sociales han supuesto, en cierta manera, la separación digital de la sociedad.

A este respecto, debemos analizar el punto de partida en el que nos encontrábamos antes de la pandemia. En este sentido, tal y como apunta una nota de prensa publicada por el Instituto Nacional de Estadística (en adelante, “INE”) en abril de 2020¹⁰, en España, el 80,9% de los hogares con al menos un miembro de 16 a 74 años dispone de algún tipo de ordenador (de sobremesa, portátil, Tablet...) en 2019. Además, el 91,4% de los hogares tienen acceso a internet, frente al 86,4% del año anterior, y de estos, casi la totalidad (el 99,7%, 15 millones de hogares) disponen de acceso a internet por banda ancha (fibra óptica o red de cable, ADSL, telefonía móvil 3G o 4G...). El propio informe, expone que, las viviendas que no disponen de Internet señalan como principales motivos de tal situación los siguientes: porque no necesitan internet (75,5%), por falta de conocimientos para usarlo (51,3%) y por los altos costes del equipo (28,0%). Si bien estos datos tienen matices progresistas al incrementarse el porcentaje de población que tiene acceso a las TICS, sigue existiendo una importante parte de la sociedad que se ha visto limitada en muchos aspectos básicos al no tener acceso, por cualquier circunstancia, al mundo digital.

Bajo estas circunstancias, las empresas y los Gobiernos se han visto obligados a adecuar su forma de operar y de legislar a las necesidades de la sociedad, haciendo llegar la información a los ciudadanos mediante los medios de comunicación y, adoptando medidas que se adapten a la nueva situación de crisis sanitaria y económica.

Uno de los impactos más significativos que la situación generada por el COVID-19 ha traído en el ámbito laboral, es la generalización involuntaria del régimen de teletrabajo, *a priori* con carácter de medida excepcional, acelerando la necesidad de dotar a los trabajadores de competencias digitales. Al priorizarse los sistemas de organización del trabajo alternativos, a distancia, el teletrabajo se ha convertido en un experimento laboral masivo que, por su extraordinaria flexibilidad, se ha utilizado para hacer frente al impacto económico y social originado. De esta manera, se ha demostrado la posibilidad de conseguir objetivos y resultados eficientes en el trabajo desde casa, y la sola presencia virtual. Con clara previsión de que esta forma de organización y/o realización del trabajo se mantenga tras el fin de la situación de alerta sanitaria, y de que la crisis todavía nos aboque a una mayor automatización, y a un uso más intensivo de los medios tecnológicos, una vez ya activado el proceso de transformación digital¹¹.

Si bien el teletrabajo ha supuesto una forma de mantener la actividad de las empresas durante la vigencia del estado de alarma, se trata de un concepto que ya venía planteándose desde hacía varios años y que muchas compañías tenían regulado en cierta medida su uso en el ámbito laboral. Según datos de una nota de prensa del Instituto Nacional de Estadística (INE)¹² el teletrabajo ha sido la fórmula más utilizada para mantener el nivel de actividad en los negocios durante este periodo (el 48,8% de las

¹⁰ Nota de prensa de abril de 2020 publicada por el Instituto Nacional de Estadística (INE), sobre “El teletrabajo en España y la UE antes de la COVID-19”

¹¹ ARRUGA SEGURA, M.C.: “La transformación digital en las relaciones laborales y en la organización del trabajo”, Prólogo. *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020. (Pg. 3)

¹² Nota de prensa del 10 de julio de 2020 publicada por el Instituto Nacional de Estadística (INE) sobre Indicador de Confianza Empresarial (ICE), Módulo de Opinión sobre el Impacto de la COVID-19, Estado de alarma y segundo semestre de 2020 (Pg. 1)

empresas lo ha usado) seguido del incremento en el nivel de digitalización (15,1%). De esta forma, a tenor del mencionado informe, el teletrabajo ha pasado de utilizarse en apenas un 15% de los negocios antes de la pandemia, a ser una modalidad adoptada por casi la mitad de las empresas durante la COVID-19, abarcando cerca del 50% de sus plantillas.

Esta forma de operar es una realidad en muchas entidades, y resulta importante analizar las consecuencias de la misma. Por un lado, supone importantes ventajas para las empresas y sus empleados como pueden ser la reducción de costes de establecimiento y de desplazamiento de los empleados, lo que se traduce en un ahorro de tiempo y dinero, así como una reducción en el tráfico, ruido y contaminación para el resto de la comunidad. Junto con ello, la flexibilidad y la posibilidad de adaptación de la jornada laboral del teletrabajador hace posible materializar una mejor conciliación familiar y personal.

No obstante, esta operativa, también conlleva ciertos inconvenientes para ambas partes de la relación laboral, como la falta de medios de los trabajadores para prestar sus servicios profesionales (ordenadores portátiles, lugar adecuado de trabajo etc.) o la falta de adecuación del ERP de la compañía para que los empleados puedan acceder en remoto a la información confidencial.

Por otro lado, y sin entrar a valorar si se trata de una ventaja o desventaja, una de las mayores consecuencias que ha supuesto el teletrabajo es la deslocalización y externalización de las prestaciones de servicios. La búsqueda continua de ahorro en los costes de prestación de los servicios empresariales, y las cada vez más sofisticadas y baratas TICs han inducido a muchas organizaciones a iniciar un proceso de deslocalización de los servicios; con el objetivo de mejorar la competitividad logrando una mayor rentabilidad de los activos mediante un menor compromiso del capital.¹³

En cuanto al momento, la crisis sanitaria generada por el COVID-19 y el obligado confinamiento impuesto por la declaración del estado de alarma tampoco se ajustan a un proceso de implantación de una nueva modalidad de desempeño de un puesto de trabajo. Las circunstancias, no han sido idóneas, en primer lugar, porque al margen del estrés derivado de la situación de emergencia sanitaria, el aterrizaje forzoso en el teletrabajo se produjo en un entorno de convivencia con la unidad familiar, compartiendo horarios y equipos electrónicos de trabajo, aspectos que no facilitan su desarrollo. En segundo lugar, porque no existía una capacitación previa, un protocolo de cómo actuar, simplemente muchos usuarios no habituados al trabajo en remoto han tenido que adaptar sus hábitos laborales a una nueva situación, con nuevos sistemas de soporte y de relación. Asimismo, los problemas de conectividad de los trabajadores y la ausencia de competencias digitales han agravado aún más la situación.¹⁴

Tras el fin del estado de alarma, debemos analizar el papel que ha tenido el teletrabajo en el funcionamiento diario de las empresas y administraciones públicas. En base al RDL 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer

¹³ MESSENGER, J.C. y GHOSHEH, N.: “Deslocalización y condiciones laborales del trabajo a distancia” OIT; *Ministerio de Trabajo e Inmigración*, Madrid, 2011. (Pg.4)

¹⁴ CAMPOS ACUÑA, C.: “Administración electrónica, empleo público y teletrabajo: el efecto catalizador del COVID-19”, en RODRÍGUEZ AYUSO, J. F. (dir.) y ELENA ATIENZA MACÍAS, E. (dir.): “Retos jurídicos ante la crisis del COVID-19”, *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020. (Pg. 45)

frente al impacto económico y social del COVID-19, se establecía el carácter preferente del trabajo a distancia frente a otras medidas en relación con el empleo, si bien parece que estas medidas tenían una vigencia limitada en el tiempo. Esta normativa, podría llevar al equívoco de creer que el teletrabajo es sólo una opción ante situaciones extraordinarias, como esta pandemia, o cualquier circunstancia externa, lo cual resulta erróneo.

Esta situación de emergencia sanitaria y económica ha supuesto un entorno crítico y difícil para el conjunto de la sociedad. La obligación de priorizar una prestación de servicios desde nuestro domicilio ha remarcado los principales problemas de la normativa laboral y fiscal. Asimismo, se ha puesto de manifiesto la necesidad de dotar al ordenamiento jurídico con un marco mínimo sobre el trabajo a distancia, unas reglas del juego que eviten el uso y el abuso de esta forma de operar por parte de los trabajadores y de las empresas.

A modo de resumen, las innovaciones derivadas de las TICs han sido un aliado incondicional en la lucha contra el COVID-19. Estas herramientas han supuesto la introducción de mayores grados de flexibilidad en las estructuras organizativas y en el funcionamiento de las empresas. Sin embargo, el Gobierno se ha visto en la necesidad de regular sus usos de manera urgente, para evitar situaciones de desamparo legal para muchos trabajadores ante estas circunstancias excepcionales.

III. LA RETRIBUCIÓN DEL TRABAJO A DISTANCIA EN EL DERECHO ESPAÑOL

1. Aproximación al concepto de teletrabajo

El término teletrabajo fue utilizado por primera vez en los Estados Unidos en el año 1973 por Jack Niells. Debemos situarnos en un contexto económico adverso, coincidiendo con la crisis del petróleo. Entonces el trabajo comienza a plantearse como una posible solución a los problemas relacionados con la energía, entendiendo como un nuevo modelo de organizar el trabajo capaz de evitar los desplazamientos de los trabajadores a sus empresas. Asimismo, el teletrabajo encajaba en la perfección con las posibilidades de externalización.¹⁵

En esa época, la expresión “*telecommuting*” o “*telework*”¹⁶, es entendida como “cualquier forma de sustitución de desplazamientos relacionados con la actividad laboral por tecnologías de la información, es decir, enviar trabajo al trabajador en lugar del trabajador al trabajo”. De esta forma, se pretendía que el empleado desempeñara en su propio domicilio, su actividad a través de las telecomunicaciones.

El despegue de los avances tecnológicos se inicia en los 80, pero no es hasta los años 90 cuando los sistemas de comunicaciones e información convierten el teletrabajo en una realidad y en un instrumento de flexibilidad y gestión en el seno de las empresas, aunque, a pesar del indiscutible progreso digital que se ha experimentado

¹⁵ LLAMOSAS TRAPAGA, A.: “Relaciones laborales y nuevas tecnologías de la información y comunicación” *Dykinson, S.L.* Madrid, 2015 (Pg. 29)

¹⁶ NILLES, J.M., CARLSON, F.R. Jr. *et al.*: “The telecommunications- transportations trade off, options for tomorrow and today”, *Wiley Interscience Publication*, Chichester, 1976, (Pg 196)

mundialmente, el número de teletrabajadores no alcanza las previsiones de crecimiento elaboradas en los años 70.¹⁷

Actualmente, el desarrollo de las TICs y de las relaciones laborales han supuesto que este término se haya normalizado y extendido en muchos sectores, no solo en el ámbito de las comunicaciones. Como hemos comentado, las empresas y en la sociedad en general, más aún en tiempos de pandemia, se han visto obligados a buscar nuevas formas de trabajar y de adaptarse para que los trabajadores puedan seguir prestando servicios desde sus domicilios.

Desde un punto de vista etimológico, el término teletrabajo proviene de la unión entre “*telou*” procedente del griego y “*tripaliare*” de origen latino, que significan “lejos” y “trabajar”.¹⁸ Claramente, el concepto tiene componentes laborales y tecnológicos, mediante los cuales se pretende abordar aspectos de la propia prestación de servicios tales como: la forma (contrato laboral especial, cláusulas), el lugar (domicilio, centro de recursos compartidos) o la modalidad (*on line*, *off line*) de la prestación.

Resulta difícil encontrar una definición lo suficientemente precisa y que reúna todas las perspectivas a las que hace referencia la palabra teletrabajo, por lo que debemos analizar el concepto desde las diferentes ramas de su significado.

Desde una perspectiva laboral, autores como MARTÍN FLOREZ¹⁹ definen el teletrabajo como la prestación de servicios por cuenta ajena fuera del centro de trabajo, fundamentalmente en el domicilio del propio trabajador, y cuya realización se lleva a cabo mediante la conexión telefónica e informática, excluyendo sede tal concepto, obviamente, los trabajadores autónomos.

Desde un punto de vista empresarial, el teletrabajo podría considerarse como un modelo más flexible de organización laboral. Una nueva forma de disponer de recursos humanos existentes en la empresa, proporcionando al mismo tiempo una mayor flexibilidad al conjunto de la compañía para poder adaptarse a los nuevos retos de un mercado cada vez más globalizado y competitivo.²⁰

No cabe duda de que esta nueva forma de prestar servicios genera cierta problemática jurídica en cuanto a su naturaleza y su regulación, la cual debe ser solventada por la normativa interna de cada Estado. Sin embargo, esta nueva forma de trabajar encaja perfectamente en la nueva tendencia hacia la descentralización y flexibilidad de las estructuras empresariales y supone además una ruptura con el concepto tradicional en el que el trabajo está vinculado a un lugar y a un horario específico.²¹ El contacto del trabajo a domicilio es ahora una modalidad más del trabajo a distancia y el teletrabajo continua siendo una figura genérica que no puede

¹⁷ Boletín de la Unión Europea (BOUE). Suplemento 4/97. Cooperación para una nueva organización del trabajo. *Libro verde*, (Pg. 23)

¹⁸ DE LAS HERAS GARCÍA, A.: “El teletrabajo en España: un análisis crítico de normas y prácticas” *Ediciones CEF*. Madrid, 2016. (Pg. 37)

¹⁹ MARTÍN FLOREZ, L.: “Outsourcing y teletrabajo: Consideraciones jurídico- laborales sobre nuevos sistemas de organización del trabajo”. *REDT*, 1995, núm 71, (Pg. 413)

²⁰ LLAMOSAS TRAPAGA, A.: “Relaciones laborales ...” *op. Cit* (Pg. 31)

²¹ PURCALLA BONILLA, M.A. y BELZUNEGUI ERASO, Á: “Marcos jurídicos y experiencia prácticas de teletrabajo”, *Revista Doctrinal Aranzadi Social*, nº18, 2004 (Pg. 13)

identificarse solo con el trabajo a distancia, sino que asume diferentes modalidades atendiendo al lugar efectivo de la prestación de servicios, siempre distinto al convencional, pero no solo.²²

En Europa, la Comisión Europea²³ lo define como forma de trabajo efectuada en un lugar alejado de la oficina central o el centro de producción y que implica una nueva tecnología que permite la separación y facilita la comunicación. A este respecto, la Organización Internacional del Trabajo (en adelante, “OIT”) publicó el Convenio nº177 y la Recomendación nº184, sobre el trabajo a domicilio²⁴, entendiendo que esta modalidad se produce cuando se realiza la actividad laboral en el domicilio de la persona trabajadora o en otro local que esta escoja, distinto de los locales de trabajo de la empresa, a cambio de una remuneración y con el fin de elaborar un producto o prestar un servicio conforme a las especificaciones de la misma.

En 2002, con el objetivo de servir como referencia y orientar a los EM, se firma el Acuerdo Marco Europeo sobre Teletrabajo (en adelante, “AMET”) por parte de la Confederación Europea de Sindicatos (CES), la Unión de Confederaciones de la Industria y de Empresarios de Europa (UNICE), la Unión Europea del Artesanado y de la Pequeña y Mediana Empresa (UNICE/UEAPME) y el Centro Europeo de la Empresa Pública (CEEP), en el que se delimitan las líneas básicas de actuación de esta forma de trabajo. El artículo 2 de este acuerdo establecía que: el teletrabajo es una forma de organización y realización del trabajo utilizando las tecnologías de la información en el marco de un contrato o de una relación laboral, en la cual un trabajo que podría ser realizado igualmente en los locales de la empresa se lleva a cabo fuera de estos locales de forma regular.

Junto con ello, el III Acuerdo para el Empleo y la Negociación Colectiva 2015, 2016 y 2017, cuyo contenido fue prorrogado por el IV Acuerdo de 2018 y 2019, establece siguiendo la línea del AMET, algunos criterios que podían ser utilizados por la empresas, trabajadores y representantes, tales como: el carácter voluntario, igualdad de derechos, privacidad etc. sobre los cuales profundizaremos en líneas posteriores.

Como venimos anticipando, el teletrabajo es un concepto heterogéneo que abarca multitud de situaciones diversas impidiendo así un tratamiento uniforme y unívoco. No obstante, para poder obtener una definición válida, debemos atender a las características en común y que serán definitorias de las diferentes manifestaciones o tipos de teletrabajo que podemos encontrar en el actual entorno laboral. Principalmente, y siguiendo la tipología marcada por IZQUIERDO CARBONERO²⁵, podemos clasificar al teletrabajo según sus dos elementos esenciales:

- a) En función del elemento locativo (según el lugar de la prestación de servicios):
 - *Teletrabajo a domicilio*: es aquel en el que el trabajador efectúa la prestación de servicios en su domicilio o lugar libremente elegido por el mismo,

²² MOLINA NAVARRETE, C.: “De las “reformas laborales” a un nuevo, e irreconocible, “Estatuto del trabajo subordinado”, *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 348, CEF, 2012, (Pgs 53-54)

²³ “Homeworking on the European Union” *Social Europe*, suplemento 2/1992, European Commission, (Pg 58)

²⁴ Convenio sobre el trabajo a domicilio, núm. 177 y Recomendación nº184 de la OIT. Ginebra, 83ª reunión CIT (20 junio 1996), cuya entrada en vigor se produjo el 22 de abril de 2000. (Pgs 1-5)

²⁵ IZQUIERDO CARBONERO, F.J.: “El teletrabajo”, *Cuadernos prácticos, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad*, 2006 (Pgs 28-30)

mediante un PC que se puede conectar a otro. Puede ser que el servicio se preste de forma continua en el domicilio o bien de manera más esporádica (algunos días por semana). Esta modalidad es la más común y genuina en España, y es frecuente en sectores como el periodismo, donde los flujos de información son constantes y no fijos.

- *Teletrabajo en telecentros*: Se trata de un lugar en el que se disponen y comparten todos los recursos necesarios para desarrollar las actividades profesionales, mediante el uso de las nuevas tecnologías. En este caso el trabajador tiene que desplazarse para llevar a cabo sus obligaciones sin tener que acudir a la propia empresa. pueden ser centros abiertos al público y pertenecientes a una empresa distinta a la usuaria de los servicios al que acudirán libremente los trabajadores y en los cuales se comparten los recursos necesarios para prestar los servicios.²⁶ Ejemplo de ello, serían los espacios de *coworking* donde diferentes empleados pueden trabajar en espacios alquilados.
 - *Teletrabajo móvil*: En estos casos el trabajador necesita desplazarse de un lugar a otro con cierta frecuencia y es por ello por lo que, él mismo decide donde quiere trabajar mediante la utilización de un ordenador portátil. El desarrollo de la actividad, no se realiza en su empresa sino en empresas de clientes o proveedores o en el lugar elegido por el empleado siempre que tenga una conexión a internet.
- b) En base al tipo de conexión que mantiene el teletrabajador con la empresa (uso de las TICs):
- *Off-line*: en estos casos el trabajador recibe unas instrucciones previas acerca del trabajo a realizar y la prestación laboral se ejecuta sin ningún tipo de conexión directa con la empresa.²⁷
 - *On-line*: la prestación se realiza utilizando las TICs, manteniendo el teletrabajador una comunicación asidua con la empresa. El teletrabajador, tiene acceso a terminales de la empresa, existiendo un control directo por parte de la empresa de la actividad realizada. Esta modalidad puede ser bidireccional (cuando existe un intercambio recíproco de información entre trabajador y empresa) o bien unidireccional (cuando solo el trabajador o solo la compañía puede comunicarse el uno con el otro).
- c) Conforme al tipo y duración del contrato: al igual que en el resto de tipos de contrato laboral, el teletrabajo también puede prestar a tiempo completo o parcial, con carácter temporal o indefinido etc. Respecto a los contratos de teletrabajo, los mismos pueden acordarse atendiendo a diferentes modalidades contractuales, si bien hay ciertos tipos de contratos que parecen más adecuados para el desarrollo de los teletrabajadores.²⁸ Para poder ejercer la prestación de servicios a distancia, claramente, es necesario un conocimiento medio de la utilización de las TICs, así como una experiencia mínima en el funcionamiento

²⁶ DE LAS HERAS GARCÍA, A.: “El teletrabajo en España...” *op cit.* (Pg 55)

²⁷ LLAMOSAS TRAPAGA, A.: “Relaciones laborales ...” *op. Cit* (Pg 33)

²⁸ DE LAS HERAS GARCÍA, A.: “El teletrabajo en España...” *op cit.* (Pg 57)

de los sistemas internos (ERPs) con los que trabaja la compañía. Por ello, modalidades de contrato como los formativos, pueden suponer una buena opción para el teletrabajador y para la empresa. Normalmente, son gente joven habituados a las nuevas tecnologías quienes, tras pasar unas pocas semanas de formación *in situ* en las instalaciones de la empresa pueden ser autosuficientes para realizar el trabajo en su domicilio, teniendo a su disposición las herramientas necesarias.

Por último, y en relación con el contrato laboral, cabe cuestionarnos si el teletrabajo debe realizarse siempre mediante contrato de trabajo, es decir, una prestación de servicios dependiente o, por el contrario, puede ejercerse por trabajadores autónomos. En este sentido, la jurisprudencia, entiende que puede prestarse de ambas formas; de manera dependiente, para situaciones como una persona física que transcribía con asiduidad (3,35 horas diarias) dictados magnetofónicos, facilitando la empresa un dictáfono y con instrucciones sobre el formato de texto, siendo irrelevante ser el ordenador de propiedad de la trabajadora.²⁹ No obstante, también cabe un teletrabajo autónomo, como el caso de un tutor de un programa de educación no reglada, que atiende en 48 horas los mensajes de los alumnos, utilizando su propio equipo informático, sin ejecución a vigilancia sin sumisión a jornada por su impacto de exclusividad, e ignorante oído en función al tiempo de conexión.³⁰

2. Marco legislativo en España

Una vez analizados los aspectos definatorios del término teletrabajo, debemos enfocar nuestro estudio en la concepción que tiene esta forma de prestación de servicios dentro de la normativa española. Al igual que sucede con la mayoría de los conceptos de nuestro ordenamiento jurídico, el trabajo a distancia también ha sufrido una evolución interpretativa.

Hasta la promulgación de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral³¹, no existía en nuestro ordenamiento jurídico una regulación específica para tener trabajo con lo cual no suponía que esta nueva forma de organizar la actividad laboral no pudiese ser encuadrada en las instituciones contractuales previamente existentes.³² Esta nueva normativa, modificó la ordenación del tradicional trabajo a domicilio para dar acogida al trabajo a distancia basado en el uso intensivo de las nuevas tecnologías. La exposición de motivos de dicha ley reconocía el teletrabajo como una particular forma de organización del trabajo que encaja perfectamente en el modelo productivo y económico, al favorecer la flexibilidad de las empresas en la organización del trabajo, incrementar las oportunidades de empleo y optimizar la relación entre tiempo de trabajo y vida personal y familiar.

De acuerdo con esta modificación, el trabajo a distancia estaba definido en el art. 13 del ET, como aquel en que “*la prestación de la actividad laboral se realice de manera preponderante en el domicilio del trabajador o en el lugar libremente elegido*”

²⁹ STSJ Cataluña de 22 de diciembre de 2005 (RJ 55, 2005)

³⁰ STSJ Madrid de 8 de marzo de 2002 (RJ 1544, 2002)

³¹ Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral. BOE de 7 de julio de 2012, núm 162

³² LLAMOSAS TRAPAGA, A.: “Relaciones laborales ...” *op. Cit* (Pg 35)

por este de modo alternativo a su desarrollo presencial en el centro de trabajo de la empresa”.³³ Como podemos observar, el artículo 13 del ET mantiene una regulación de mínimos, casi limitada a proclamar el principio de igualdad entre trabajadores a distancia y presenciales.³⁴ No obstante, esta definición asienta dos puntos fundamentales en el desarrollo del trabajo a distancia, como son la libre elección del lugar de trabajo y la falta de vigilancia directa e inmediata por parte del empresario.

En lo que respecta al lugar de trabajo, hecho que motiva el cambio de denominación de “trabajo a domicilio” a “trabajo a distancia”, se suprime la obligación de que el mismo debe ser realizado desde el domicilio del trabajador y deja al libre albedrío del empleado el poder prestar sus servicios ya sea desde su domicilio o en cualquier otra localización si así lo desea. Este modo de trabajar facilita las relaciones laborales entre personas de distintos Estados, pues cada vez más frecuentemente debido a la globalización del mercado de trabajo las empresas multinacionales optan por la libre circulación de trabajadores. Esta deslocalización del centro de trabajo y una prestación de servicios fuera del domicilio o del país de origen conlleva a su vez, dudas desde el punto de vista de identificación del foro competente para trabajadores internacionales, lo cual podría abordarse en un estudio más específico.

El segundo aspecto que debe señalarse requiere una mayor reflexión, al abordar aspectos de seguridad y confidencialidad del trabajador. Se trata de la supresión de la pauta referida a la ausencia de vigilancia por parte del empresario, lo cual supone una serie de complicaciones para poder abarcar las diferentes modalidades de trabajo a distancia. En los casos de prestaciones *offline* o unidireccional, no existía una vigilancia continua del empresario, ya que únicamente, se remitía un trabajo definitivo, sin tener una comunicación directa y asidua.³⁵ Sin embargo, en la modalidad bidireccional, es cuando afloran mayores discrepancias. En estos casos, el empleador tiene acceso y comunicación directa con el trabajador por medio de las nuevas tecnologías. Por todo ello, con el objetivo de solventar posibles violaciones de la privacidad del trabajador, el artículo 13 ET establece una serie de obligaciones y derechos que deberán cumplir ambas partes, como la firma de un acuerdo sobre el uso de las herramientas de trabajo y el control al que puede establecerse al trabajador.

Finalmente, como crítica a la modificación incluida en el artículo 13 ET, podría reseñarse que, en la misma, no se menciona de forma expresa la palabra teletrabajo, lo cual supondría una ampliación del ámbito de aplicación de este tipo de prestaciones. Asimismo, tampoco se hace ilusión alguna al uso de las TICs, hecho que parece cuanto menos sorprendente, al tratarse de uno de los pilares fundamentales para el desarrollo del trabajo a distancia y el cual ya había sido incluido a nivel europeo mediante la definición de establecida por la el AMET en 2002.

3. Trabajo a distancia derivado del COVID-19

Tras la declaración del estado de alarma, el legislador de urgencia parece haber encontrado en el teletrabajo la panacea para reducir la probabilidad de exposición y

³³ Exposición de motivos del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia.

³⁴ MELLA MÉNDEZ, L. y VILLALBA SÁNCHEZ, A. (Coord): “Trabajo a Distancia y Teletrabajo” Thomson Reuters Aranzadi. España, 2015, (Pg 42)

³⁵ LLAMOSAS TRAPAGA, A.: “Relaciones laborales ...” *op. Cit* (Pg. 37)

contagio, garantizando al mismo tiempo la continuidad de la actividad empresarial y las relaciones laborales.

De esta forma, el artículo 5 del RDL 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, establece el carácter preferente del trabajo a distancia frente a otras medidas en relación con el empleo, debiendo la empresa adoptar las medidas oportunas si ello es técnica y razonablemente posible y si el esfuerzo de adaptación necesario resulta proporcionado, tratándose de una norma excepcional y de vigencia limitada. Esta medida se ha mantenido vigente hasta el 21 de septiembre de 2020 (3 meses después del fin de la vigencia del estado de alarma).³⁶

Ante esta situación, resulta de vital importancia, una regulación doméstica que concrete y ampare a aquellos trabajadores que se han visto forzados a ejercer su actividad profesional fuera de su centro de trabajo habitual. Por ello, el Ejecutivo, aprobó el Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia³⁷, cuya entrada en vigor se pospuso al 13 de octubre de 2020.

Debemos destacar que, a tenor de la disposición transitoria tercera de este RDL 28/200, que al trabajo a distancia implantado excepcionalmente en aplicación del art. 5 del RDL 8/2020, y hasta el 21 de septiembre de 2020, le seguirá resultando de aplicación la normativa laboral ordinaria. La DTª tercera, establece también que las empresas estarán obligadas a dotar de los medios, equipos, herramientas y consumibles que exige el desarrollo del trabajo a distancia, así como al mantenimiento que resulte necesario y dejando a la negociación colectiva la forma de compensación de los gastos derivados del teletrabajo, cuestión que analizaremos en apartados posteriores. Una vez aclarado este punto, vamos a analizar los principales cambios y concreciones que han sido incorporadas por esta nueva regulación.

El **campo de aplicación** de esta nueva normativa se basa en el art. 1.1 ET el cual, se aplica a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario. El RDL 28/2020 va más allá, y puntualiza los diferentes conceptos de prestación de servicios, debiendo todas ellas realizarse de manera regular. Así, el artículo 2 de la mencionada legislación establece que será de aplicación a:

- Trabajo a distancia: 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.
- Teletrabajo: aquel trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.
- Sin embargo, no será de aplicación al trabajo presencial: aquel trabajo que se presta en el centro de trabajo o en el lugar determinado por la empresa.

³⁶ Exposición de motivos del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia.

³⁷ Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia. BOE núm. 253, de 23 de septiembre de 2020

En lo que respecta a las **características** de este tipo de prestación de servicios³⁸, el propio RDL 28/2020 en sus artículos 1, 3 y 5 algunas notas diferenciadoras del trabajo a distancia, estableciendo que debe ser un trabajo:

- **Regular**: En el sentido de que la prestación de servicios debe desarrollarse a distancia de manera regular. Está estipulado legalmente que lo es si, en un período de referencia de 3 meses, se presta a distancia un mínimo del 30% de la jornada o el porcentaje proporcional equivalente en función de la duración del contrato de trabajo. En los contratos de trabajo celebrados con menores y en los contratos en prácticas y para la formación y el aprendizaje, se deberá garantizar, como mínimo como un 50% de prestación de servicios presencial sin perjuicio del desarrollo telemático en su caso de la formación teórica vinculada a estos últimos.
- **Voluntario**: se trata de una opción establecida libremente entre empresario y trabajador, a cuyo efecto debe firmarse el correspondiente acuerdo de trabajo a distancia, sin que pueden ponerse a través de una modificación sustancial de condiciones de trabajo, y ello sin perjuicio del derecho del trabajo a distancia que pueda reconocer la legislación o la negociación colectiva. El trabajo a distancia puede formar parte de una descripción inicial del puesto de trabajo o puede acordarse de manera voluntaria con posterioridad.
- **Reversible**: la decisión acordada por las partes puede cambiar en cualquier punto. Tanto la empresa como el trabajador podrán ejercitar dicha reversibilidad de acuerdo con la negociación colectiva o en su defecto en lo fijado en el acuerdo de trabajo a distancia. El paso del trabajo a distancia en tanto que, únicamente modifica la manera en que se efectúan el trabajo no afecta al estatus laboral del trabajador puntos el negativa del empleado a trabajar a distancia el ejercicio de la reversibilidad al trabajo presencial en las dificultades para el desarrollo adecuado de la actividad laboral a distancia que estén exclusivamente relacionadas con el cambio de una prestación presencial a otra que incluya trabajo a distancia, no son causas justificativas de la extinción de la relación laboral ni de la modificación sustancial de las condiciones de trabajo.

En cuanto a la **forma** que debe tener el acuerdo por el que se determine el trabajo a distancia, el art. 6 del RDL 28/2020 establece que el mismo debe formalizarse por escrito y puede estar incorporado en el contrato de trabajo inicial o realizarse en un momento posterior, pero en todo caso debe formalizarse antes de que se inicie la prestación de servicios. Cabe puntualizar que, no basta únicamente con la solicitud por parte del trabajador, sino que se precisa de la concesión de la compañía, STSJ Madrid del 5 de julio de 2019³⁹, para poder llevar a cabo la prestación a distancia. Asimismo, la empresa debe entregar a la representación legal de los trabajadores en un plazo no superior a 10 días desde su formalización una copia de todos los acuerdos de trabajo a distancia que se realicen y de sus actualizaciones excluyendo datos que pudieran afectar a la intimidad personal punto el no formalizar el acuerdo de trabajo a distancia en los términos comentados supondrá una infracción administrativa grave en materia de relaciones laborales imponiéndose a este respecto las correspondientes sanciones de multa.

³⁸ Memento práctico Laboral, ed., Francis Lefebvre, Madrid, 2008, epígrafe 8991.2

³⁹ STSJ Madrid 5 de julio de 2019, (EDJ 671976)

Por otro lado, el art. 7 de la mencionada normativa, establece el **contenido mínimo obligatorio** que debe reunir el acuerdo de trabajo a distancia, sin perjuicio de lo que pueda acordarse mediante la negociación colectiva, debiendo determinar:

- 1) Inventario de los medios, equipos y herramientas que exige el desarrollo del trabajo a distancia concertado, incluidos los consumibles y los elementos muebles, así como la vida útil o el periodo máximo para su renovación.
- 2) Enumeración de los gastos que pudiera tener el trabajador por el hecho de prestar los servicios a distancia, así como la cuantificación de la compensación que obligatoriamente deberá abonar la empresa.
Estos dos primeros apartados, serán tratados en profundidad en apartados posteriores, ya que su contenido es objeto principal de este trabajo.

3) Horario de trabajo y reglas de disponibilidad.

La actividad laboral se desarrolla en un espacio de tiempo concreto lo que viene a bañarse jornada de trabajo. El número de horas que van a componer dicha jornada debe estar fijada y dependerá de criterios de naturaleza económica. No obstante, dada la naturaleza flexible del teletrabajo y la posibilidad de adaptación de la jornada a las necesidades organizativas tanto del trabajador como de la empresa, se enfatiza aún más la indeterminación del tiempo de trabajo y de la jornada laboral. El teletrabajo atribuye al trabajador una capacidad de organización y de gestión respecto de su tiempo de trabajo. Si bien el resultado debe ser el establecido por la compañía, el empleado tiene mayor capacidad de elección de cómo y cuándo va a trabajar, dentro de ciertos límites establecidos en la regulación de riesgos laborales. En este sentido, los artículos 13 y 14 del RD 28/2020 distinguen dos derechos de repercusión en el tiempo de trabajo:

- Derecho al horario flexible en los términos del acuerdo, respetado los tiempos de disponibilidad obligatoria la normativa sobre tiempo de trabajo y descanso, recogidos en el artículo 38 TRET.
- Derecho al registro horario adecuado⁴⁰, que debe reflejar fielmente el tiempo que el trabajador a distancia dedica a la actividad laboral, sin perjuicio de la flexibilidad horaria. Este hecho, supone la obligación del empresario de llevar un registro diario de la jornada respecto de sus trabajadores.

En lo referente a las horas extraordinarias o pluses de nocturnidad que se puedan ocasionar con objeto de la flexibilización de la jornada laboral, los mismos deberán justificarse en las mismas condiciones que una jornada laboral ordinaria, sin que, en ningún caso, se pueda generar una retribución adicional por motivos de gestión del tiempo del trabajador.⁴¹

Por otro lado, esta forma de organización de la actividad también puede suponer una extensión del tiempo de trabajo a través de la figura de la tele disponibilidad. Para que el trabajador se encuentre disponible no es necesario que él mismo se halle en el centro de trabajo, ni siquiera su domicilio, puesto que a través de las nuevas tecnologías es posible localizarlo desde el lugar en el que se encuentre. Si bien es cierto que la conexión con la empresa va a resultar más directa y permanente, esto no debe significar

⁴⁰ Memento práctico Laboral, ed., Francis Lefebvre, Madrid, 2008, epígrafe 8997

⁴¹ DE LAS HERAS GARCÍA, A.: “El teletrabajo en España...” *op cit.* (Pgs 141-142)

en ningún caso, que el trabajador deba estar disponible para la empresa fuera de la jornada laboral, como puede ser en días festivos.

4) Porcentaje y distribución entre trabajo presencial y trabajo a distancia.

En aquellos supuestos en los cuales exista la posibilidad de compatibilizar parte del trabajo a distancia con la realización de parte de la prestación de servicios en el centro del trabajo nadie la doctrina discute cuál sería el porcentaje de tiempo de trabajo a distancia para determinar objetivamente dicha actividad como trabajo, a cuyos efectos se ha señalado la existencia de un cierto consenso para invocar como cifra de referencia aquí actividad organizada distancia que suponga más del 20% de la jornada habitual.⁴²

Esta cuantificación no deja de resultar bastante aleatoria y es por ello por lo que, a la hora de fijar el criterio de precio, apenas la aplicación analógica de las normas fiscales conceptuando entonces como trabajo a distancia a aquel que realice la ejecución de la prestación laboral en porcentaje superior al 50% del tiempo fuera de la empresa.⁴³

5) Centro de trabajo de la empresa al que queda adscrito el trabajador y el lugar escogido por el trabajador para el desarrollo del trabajo a distancia

Como hemos mencionado en líneas precedentes, el trabajador podrá elegir el lugar donde preste sus servicios, pudiendo ser diferente de su domicilio. Asimismo, el empresario deberá adscribir al trabajador aun centro de trabajo, lugar donde desempeñará en su caso el trabajo de manera presencial.

6) Procedimiento a seguir en caso de producirse dificultades técnicas

En los casos de imposibilidad de prestación y de interrupciones técnicas por fallos debidos al sistema técnico o de telecomunicaciones relacionadas con la infraestructura productiva. En estos casos de interrupciones por un tiempo breve, es de aplicación el artículo 30 ET sobre la imposibilidad de la prestación y en el cual se establece el derecho al trabajador de seguir obteniendo un salario, sin que pueda hacersele compensar el que perdió con otro trabajo realizado en otro tiempo.⁴⁴

7) Duración de plazos de preaviso para situaciones de reversibilidad y duración del propio acuerdo de trabajo a distancia

8) Medios de control empresarial de la actividad

En el acuerdo laboral de teletrabajo que se firme entre ambas partes, deberá estipularse la magnitud del control que el empresario puede ejercer sobre el trabajador. En todo caso, deberán respetarse las indicaciones en materia de protección de datos y llevar un registro horario de las horas trabajadas por el empleado.

9) Instrucciones dictadas por la empresa en materia de protección de datos

⁴² MORENO VIDA, M^a. N.: “Novedades en materia de modalidades contractuales: contrato indefinido para pequeñas empresas, trabajo a tiempo parcial y trabajo a distancia” *Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, ISSN 0213-0750, N° 115, 2012. (Pg 218)

⁴³ SEMPERE NAVARRO, A.V. y KAHALE CARRILLO, D.T.: “Teletrabajo”, *Ediciones Lefebvre*, Madrid, 2013. (Pg. 12)

⁴⁴ MELLA MÉNDEZ, L. y VILLALBA SÁNCHEZ, A. (Coord): “Trabajo a Distancia ...” *op. Cit.* (Pg 214)

La Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) efectúa una serie de recomendaciones, dirigidas a las empresas y a los trabajadores, para proteger los datos personales en situaciones de movilidad y teletrabajo.⁴⁵

- Recomendaciones dirigidas a responsables del tratamiento que éste tendrá que adecuar a la situación concreta de su objeto de negocio:
 - o Definir una política de protección de la información para situaciones de movilidad
 - o Elegir soluciones y prestadores de servicio confiables y con garantías
 - o Restringir el acceso a la información
 - o Configurar periódicamente los equipos y dispositivos utilizados en las situaciones de movilidad
 - o Monitorizar los accesos realizados a la red corporativa desde el exterior

- Recomendaciones dirigidas al personal, que han de estar recogidas en las políticas de teletrabajo del teletrabajo:
 - o Respetar la política de protección de la información en situaciones de movilidad definida por el responsable
 - o Proteger el dispositivo utilizado en movilidad y el acceso al mismo
 - o Garantizar la protección de la información que se está manejando
 - o Guardar la información en los espacios de red habilitados
 - o Si hay sospecha de que la información ha podido verse comprometida comunicar con carácter inmediato la brecha de seguridad

10) Instrucciones dictadas por la empresa sobre seguridad de la información

IV. NORMATIVA DE IRPF: RESIDENCIA FISCAL

1. Concepto y criterios para la determinación de la residencia fiscal

Una vez analizado el impacto del teletrabajo en nuestro ordenamiento jurídico y en la deslocalización de las prestaciones de servicios profesionales, debemos examinar desde un enfoque fiscal las implicaciones que este hecho va a tener en la tributación de los trabajadores ante las diferentes administraciones.

En primer lugar, para determinar dónde debe tributar una persona física, debemos delimitar cuál es su residencia fiscal. A este respecto, el artículo 8 de la LIRPF establece que serán contribuyentes por IRPF aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español (por las rentas obtenidas mundialmente) y las que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas (por las rentas obtenidas en ese territorio).

Por todo ello, los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Esto implica gravar la “renta mundial” obtenida, sin perjuicio

⁴⁵ Informe de la AEPD sobre Recomendaciones para proteger los datos personales en situaciones de movilidad y teletrabajo publicado el 7 de abril de 2020. <https://www.aepd.es/sites/default/files/2020-04/nota-tecnica-protector-datos-teletrabajo.pdf>

de que operen los mecanismos para evitar la doble imposición internacional respecto a las rentas obtenidas en el extranjero.⁴⁶

Así, dado que la tributación depende tanto de la residencia, se entiende que las autoridades tributarias tengan tanto interés en ampliar el campo de los residentes. La relevancia de delimitar el concepto de residencia fiscal radica en que es la cualidad que determina la jurisdicción en cuyo ámbito puede ejercerse autoridad fiscal. A su vez, el concepto de domicilio fiscal es complementario del de residencia fiscal, ya que, definida la residencia, el domicilio fiscal sirve para delimitar competencias territoriales de los diferentes órganos administrativos.⁴⁷

En este sentido, es importante establecer cuáles son los puntos de conexión que un posible contribuyente de IRPF va a tener con uno u otro Estado. Esta connotación de residencia fiscal es distinta si se entiende desde una perspectiva nacional (entre las CCAA) o internacional (España con el resto de los países). Por todos es sabido que, en España coexisten diversas normativas fiscales y tributar bajo la normativa de TC o foral vendrá establecida por la residencia habitual del contribuyente. Sin embargo, dejando al margen esta puntualización, vamos a centrarnos en la determinación de la residencia fiscal en España u en otro Estado.

Los criterios para establecer la residencia en España de las personas físicas están contenidos en el artículo 9 de la LIRPF. Así pues, se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en España cuando se cumpla cualquiera de los tres requisitos siguientes: la permanencia durante más de 183 días en territorio español, tener en centro de intereses económicos en España o cuando residan habitualmente en determinado territorio el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores que dependan de aquel (presunción «*iuris tantum*»). En el caso de no cumplirse ninguno de estos requisitos, la persona física tendrá la consideración de no residente y, en la medida que obtenga rentas en España, tendrá la consideración de contribuyente del IRNR.⁴⁸ En este sentido, y dada la importancia de delimitar correctamente la residencia fiscal, vamos a detallar los requisitos que establece la normativa:

a) Criterio de permanencia o temporal

Se considerará residente fiscal aquel contribuyente que permanezca en España por más de 183 días. Es decir, independientemente de la nacionalidad que tenga el contribuyente, el elemento relevante es la permanencia en este territorio. Sin embargo, la actividad probatoria de efectiva permanencia física en uno u otro territorio resulta en ciertas situaciones imposible de acreditar.

Este problema de cómputo es resuelto mediante la incorporación de una presunción que considera incluidas las ausencias esporádicas del territorio español a

⁴⁶ Para la parte correspondiente a territorio común, vid. MERINO JARA, Isaac (dir), Derecho Tributario, parte especial. Lecciones adaptadas al EEES, *Tecnos*, Madrid, 2017 (Pg. 56)

⁴⁷ SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S: “Tributación de no residentes y concierto económico”, en MERINO JARA, I (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, I.: “La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional” *CISS*, Donostia- San Sebastián, febrero 2018 (Pg 23)

⁴⁸ MEDINA CEPERO, J.R.: “La residencia fiscal de las personas físicas.” *Boletín Aranzadi Fiscal* num.9/2002. Navarra, *Editorial Aranzadi*, S.A.U. (Pg 3)

efectos de la cuantificación del periodo de permanencia, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.⁴⁹

Si bien el legislador no precisa lo que debe entenderse por “ausencia esporádica”, la jurisprudencia,⁵⁰ ha considerado que el mencionado concepto debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

Junto con ello, se deberá de atender a lo establecido en los Convenios de Doble Imposición (en adelante, “CDI”) para la concreción del término, aceptando criterios razonables para establecer los días de ausencia. No obstante, este cómputo de la permanencia con ausencias esporádicas admite acreditación en contrario, por lo que no se computarán si el contribuyente acredita su residencia fiscal en otro país.

Para acreditar la residencia fiscal en otro Estado habrá de aportarse un certificado de residencia expedido por el Ministerio de Hacienda (autoridad equivalente en ese territorio) correspondiente al país donde se dice residir. Junto con ello, cabe señalar que, para determinar la permanencia en territorio español no se computarán las estancias temporales en España consecuencia de obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.⁵¹

A este respecto, y como ejemplo clarificador de la controversia, la V1983-20, de 17 de junio de 2020, analiza el supuesto de un matrimonio con residencia fiscal en El Líbano, quienes llegaron a España en enero de 2020 para un viaje de 3 meses pero que, debido al estado de alarma, no pudieron regresar a su país de origen. La referida consulta concluye que “los días pasados en España por el matrimonio, debido al estado de alarma, se computarían, por lo que, si permanecieran más de 183 días en territorio español en el año 2020, serían considerados contribuyentes del IRPF”.

b) Criterio de económico

El segundo criterio establecido en el artículo 9.1. b) LIRPF considera residente a la persona física cuando radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Mediante este criterio, se pretende determinar la residencia de una inmediata y directa, sin prueba en contrario.

No obstante, la aplicación de este criterio resulta conflictiva. En este sentido, el interés económico puede hacer referencia a diferentes variables como puede ser el lugar donde se obtiene la mayor parte de la renta, el lugar donde se encuentra ubicado la mayor parte de su patrimonio o el lugar donde se gestiona administra dicho patrimonio.

⁴⁹ MARTOS, J.J. “Criterios de Sujeción de las Rentas del Teletrabajo Internacional. Residencia Fiscal y Doble Imposición Internacional.” Universidad de Granada, *Revista iberoamericana de relaciones laborales* N° 11, 2001-2002. (Pg 179)

⁵⁰ STS núm 4305/2017 y núm 4434/2017 (Sala de lo Contencioso) ambas del 28 de noviembre de 2017

⁵¹ SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S: “Tributación de no residentes ...” *op cit.* (Pg 25)

De nuevo, nos encontramos ante un concepto indeterminado, que ni la LIRPF ni el RIRPF han concretado. El término, que tiene su origen en el artículo 4.2 b) del Modelo de Convenio de la OCDE⁵² (en adelante “MCOCDE”) al establecer como criterio de residencia donde se encuentre el centro de sus intereses vitales. Como apunta CARMONA FERNÁNDEZ, posición que comparte gran parte de los Tribunales, el término “núcleo principal” sólo puede ser entendido por comparación, estableciendo que el volumen de actividades o intereses residenciales en España debe compararse no con el volumen exterior global, sino con los demás países uno por uno. Basta con que aquel volumen económico español supere al de cualquier otro país, para que España sea el núcleo principal de esas actividades o intereses.⁵³

En este sentido, la STS núm. 8107/2005, del 15 de diciembre de 2005,⁵⁴ plantea un caso sobre la sujeción o no al IP para una persona con doble residencia fiscal (España- Suiza). El recurrente había presentado un certificado de la Administración fiscal cantonal de Ginebra en el que se dice que es residente en Suiza y, al mismo tiempo, encontrarse en España el núcleo principal de sus intereses económicos, lo que hace preciso acudir al art. 4.2 CDI entre España-Suiza.⁵⁵ A este respecto, señala la sentencia que el recurrente poseía una vivienda permanente a su disposición en España y en Suiza, y cada de una de sus dos hijas residían en países distintos, por lo que resultaba preciso analizar con qué Estado mantiene relaciones personales y económicas más estrecha. Y habiéndose acreditado suficientemente en las actuaciones que es en España donde radican la mayor cantidad de bienes y rentas del recurrente, el Tribunal concluyó que es España, y no Suiza, a la que cabe considerar como país de residencia y donde le corresponde tributar, en relación con el IP, por obligación personal de contribuir.

Por último, debe advertirse que este segundo criterio es independientemente del primero. Por tal razón, suele ser un criterio subsidiario, es decir, se hace valer en caso de no poder establecer fehacientemente la residencia a través del criterio de permanencia. En todo caso, será la Administración Tributaria, y no el contribuyente, la que deberá demostrar el lugar donde radica el centro de intereses económicos.⁵⁶

c) Criterio familiar

El tercer criterio para concretar la residencia en España sería el personal o familiar donde se establece que se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los dos criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En este supuesto, el legislador incluye el párrafo “de acuerdo con los dos criterios anteriores” con el objetivo de obligar a las Autoridades fiscales a analizar las

⁵² Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Décima Edición, noviembre 2017 (Pg 88)

⁵³ CARMONA FERNÁNDEZ, N: “De los apátridas fiscales y los cambios artificiales de residencia” núm. 231,. *Cfr. Carta tributaria*. 1995, (Pg. 8)

⁵⁴ STS núm 8107/2005 (Sala de lo Contencioso Administrativo) del 15 de diciembre de 2005

⁵⁵ Instrumento de ratificación del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, firmado en Berna el 26 de abril de 1966

⁵⁶ MEDINA CEPERO, J.R.: “La residencia fiscal de las ...” *op. cit.* (Pg. 6)

circunstancias particulares de cada persona año a año para determinar su residencia fiscal, así como la comunicación de cualquier cambio de residencia ante las mismas. Se trata de especificar que jugará esta presunción cuando el cónyuge y los hijos menores residan en España, es decir, si permanecen durante más de 183 días en territorio español o si cabe situar su núcleo de actividades o intereses económicos en territorio español.⁵⁷

Se trata de una presunción “*iuris tantum*”, es decir, que admite prueba en contrario y, por lo tanto, se deberá de atender a lo acreditado por las partes para la determinación de la residencia en uno u otro Estado. Junto con ello, el mencionado artículo 9 de la LIRPF establece la obligación de residencia en el mismo país que el contribuyente para el cónyuge no separado y para los hijos menores de edad.

Junto con ello, resulta interesante la reflexión de MEDINA CEPERO al señalar que la norma tributaria no incluye como criterio para fijar la residencia fiscal en España un criterio que está presente en todos los convenios para evitar la doble imposición y que es la pieza maestra para resolver los conflictos de doble residencia: el criterio de la vivienda permanente. La propia LIRPF en su artículo 72.1 cuando establece la residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma, señala como presunción que “se considerará que una persona física permanece en el territorio de una comunidad autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual”.

En este sentido, la V1183-11 de 12 de mayo de 2011, expone el caso de una persona física residente fiscal en España que tiene una relación laboral con una empresa residente en Emiratos Árabes Unidos. En consecuencia, se desplaza periódicamente a dicho país a desempeñar su trabajo, en turnos de 6 semanas, regresando por otro tanto periodo temporal a España, donde reside su familia. En este supuesto, el consultante era residente fiscal en España, pero además también lo era en los Emiratos Árabes Unidos por lo que para resolver el conflicto de residencia se atiende al apartado 3 del artículo 4 del convenio entre el Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006. El trabajador regresa de sus turnos de 6 semanas a España donde reside con su familia por lo que, sin perjuicio de su consideración como residente en territorio español, sobre la base de los criterios de permanencia en el mismo lugar el mismo dónde radica el centro de sus intereses económicos, se entiende que el consultante mantiene su residencia fiscal en España y su condición de contribuyente en este país, debiendo tributar por su renta mundial.

Tras analizar el concepto y determinación de la residencia fiscal en España en términos de la normativa interna del IRPF, debemos puntualizar que, todos los CDI suscritos por España se remiten a la legislación propia de cada Estado. Por tanto, no cabe encontrar en los CDI una definición de la residencia, sino que ésta deberá buscarse en la normativa interna de los diferentes Estados.

No obstante, en el artículo 4 de los Comentarios al MCOCDE se hace referencia al término “residente de un Estado contratante” como “toda persona que en virtud de la legislación de un Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”. Esta

⁵⁷ MEDINA CEPERO, J.R.: “La residencia fiscal de las ...” *op. cit.* (Pg.7)

expresión no incluye, sin embargo, a las personas que están sujetas a imposición en ese estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado estado o por el patrimonio situado en el mismo. De esta forma, para saber si a una persona se le puede aplicar un CDI, deberá establecerse si esa persona es residente en alguno de los países con los que España tiene firmado un convenio.

En general, las legislaciones internas de los diversos Estados establecen la sujeción integral al impuesto, o “sujeción plena”, basándose en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado de residencia. Esta sujeción impositiva no afecta solamente a las personas domiciliadas en un Estado en el sentido habitual del término “domicilio” según la legislación interna. La sujeción integral al impuesto se extiende, además, a las personas que residan permanentemente, o en ocasiones solo durante cierto periodo de tiempo, en el territorio del Estado.⁵⁸

Como podemos observar, existen ciertas diferencias entre la legislación interna y la interpretación que se da por parte de los CDI al concepto de residencia. Una de las principales distinciones, sería la determinación de la residencia que estipulan los CDI en virtud del lugar donde el obligado tributario posea una vivienda permanente a su disposición. Según los Comentarios al MCOCDE, debe entenderse que, lo importante de la vivienda no es su forma, sino el carácter de permanente de la misma, es decir, que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias de corta duración.

A pesar de las discrepancias interpretativas que puedan darse, el principal objetivo de los CDI es establecer unas reglas *tie-break* para poder determinar una solución a conflictos que puedan ocasionarse en el establecimiento de la residencia fiscal de los obligados tributarios.

2. Implicación del teletrabajo en el establecimiento de la residencia fiscal

Tras analizar la determinación de la residencia fiscal, debemos aplicar estos criterios normativos en el actual contexto de pandemia y crisis económica en la que nos vemos inmersos. Debido a las prohibiciones de circulación impuestas por muchos países, al fomento del teletrabajo y a otras cuestiones, podemos encontrarnos casos en los que se creen conflictos de potestad tributaria sobre una renta, una empresa o un individuo.⁵⁹

La posibilidad de prestar un servicio profesional en remoto, sin tener que desplazarse al centro de trabajo a supuesto que muchos trabajadores pasen más tiempo en su domicilio, y por tanto computen más días en dicho lugar para el cálculo de la residencia fiscal, generándose situaciones susceptibles de generar controversias desde un punto de vista de fiscalidad internacional. Este aspecto a su vez puede generar ciertas dudas respecto a la existencia o no de la obligación de practicar pagos en cuenta por parte de las empresas (artículo 99 LIRPF).

⁵⁸ Modelo de Convenio Tributario ... *Op cit.* (Pg 89)

⁵⁹ MACARRO OSUNA, J.M. “Fiscalidad internacional en tiempos de pandemia” en RODRÍGUEZ AYUSO, J. F. (dir.) y ELENA ATIENZA MACÍAS, E. (dir.): “Retos jurídicos ante la crisis del COVID-19”, *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020 (Pg. 91)

Estas situaciones derivadas de la actual pandemia pueden suponer importantes cambios en el régimen fiscal que se le deba aplicar al obligado tributario; no solo en el ámbito de determinación de ciertos impuestos, sino también en algunas implicaciones de carácter formal tales como, la comunicación del cambio de residencia o el deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720).

En este sentido, los potenciales cambios de residencia de las personas físicas y la problemática de los trabajadores transfronterizos se deben a la existencia de criterios de presencia física en las reglas de sujeción tributaria a individuos. De esta forma, pueden darse dos tipos de situaciones controvertidas si la hay una cierta prolongación en el tiempo: que una persona quedara bloqueada en otro país distinto del de su residencia habitual debido al confinamiento y que el individuo trabaje en un país, pero temporalmente vuelve al Estado donde residía anteriormente hasta que pueda retomar la actividad.

Para dar luz a este tipo de conflictos, la Secretaría de la OCDE publicó el 3 de abril de 2020 un análisis sobre el impacto de la crisis del COVID-19 y la interpretación de los CDI.⁶⁰ En dicho informe, se plantean entre otros, las dos principales controversias que venimos anticipando, la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas y la tributación de los rendimientos del trabajo de los trabajadores transfronterizos.

En lo que respecta a los **posibles cambios de residencia fiscal**, el párrafo 28 de la nota de la OCDE, en unos términos que se asemejan bastante a un mero desiderátum, afirma que, a pesar de la complejidad de las reglas que determinan la residencia fiscal de las personas físicas y su aplicación a los potenciales afectados, no parece probable que la situación creada por el COVID-19 altere la residencia fiscal de los obligados tributarios desde la perspectiva del CDI que eventualmente resulte de aplicación.⁶¹ La mencionada nota, en su párrafo 29, hace expresa mención a las directrices introducidas por las administraciones de varios Estados en su normativa interna, analizando el impacto de las restricciones temporales de movilidad en la residencia de las personas físicas. Esta valoración, debe ser interpretada de manera restrictiva, ya que no debemos olvidar que el MCOCDE no es una fuente del derecho, tal y como puntualiza la STS 3062/2020 del 23 de septiembre de 2020,⁶² y que únicamente tiene como objetivo el establecer unas pautas interpretativas para la determinación de la residencia fiscal, sin entrar en el ámbito de la soberanía nacional de cada país.

Dejando al margen la anterior consideración, la nota de la OCDE plantea dos posibles escenarios a los que se pretende dar respuesta:⁶³

a) “Residentes accidentales”

Hace referencia a la situación en que se encuentra una persona que en el momento de adoptarse las medidas que restringen la movilidad, se halla fuera de su

⁶⁰ Informe OCDE “Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis”, Paris, 3 de abril de 2020, (Pg.7) https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis

⁶¹ BÁEZ MORENO, A. y LÓPEZ LÓPEZ, H.: “Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020” Madrid, junio 2020 (Pg 36) https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3624152

⁶² STS núm 3062/2020 (Sala de lo Contencioso) del 23 de septiembre de 2020, (RJ/ 1196/2020)

⁶³ BÁEZ MORENO, A. y LÓPEZ LÓPEZ, H.: “Reflexiones sobre ...” *op. Cit.* (Pg 38)

lugar de residencia habitual. Sería el caso, ya mencionado en líneas precedentes, de la familia libanesa que se encontraba de vacaciones en España cuando se decretó en estado de alarma (V1983-20). Así, pueden darse supuestos en los que personas que no tenían condición de residente habitual en España, puedan cumplir alguna de las condiciones ya mencionadas y sean considerados como residentes tanto en su país de origen como en nuestro país.

En este sentido, el párrafo 31 de la mencionada nota, establece que en ese tipo de situaciones no es probable que esa persona adquiriera la condición de residente en el país donde se encuentra de manera temporal como consecuencia de las extraordinarias circunstancias. En conclusión, según la OCDE, el cambio de ubicación temporal producido como consecuencia de las restricciones a la movilidad ocasionadas por la pandemia no tendrán consecuencias fiscales, siempre y cuando exista CDI entre los países implicados.

b) “Impatriados accidentales”

Se trata de situaciones en las que una persona se halla desplazada en el extranjero, en un país en el que ya había adquirido la condición de residente, (trabajador expatriado) pero que, como consecuencia del decreto del estado de alarma, de manera temporal, decide retornar a su anterior país de residencia. Ejemplo de ello, serían aquellos trabajadores que vuelven a su país durante el periodo de confinamiento y desarrollar desde allí su actividad laboral de manera telemática.

El párrafo 32 de la mencionada nota, entiende nuevamente que es altamente improbable que el trabajador impatriado de manera accidental vuelva a ganar la residencia fiscal como consecuencia de la actual situación de excepcionalidad. De esta forma, deberemos analizar la determinación de la residencia fiscal según el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.4.2 del MCOCDE, estableciéndose a este respecto la residencia fiscal de la persona física: en el lugar vivienda permanente a su disposición, o donde tenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales), donde viva habitualmente, en el Estado del que sea nacional o bien donde se determine de común acuerdo por las autoridades competentes.

Por otro lado, otro de los conflictos que analiza la nota de la OCDE es la **tributación de los trabajadores fronterizos**. El artículo 1. b) del Reglamento 1408/71/CEE⁶⁴ determina como trabajador transfronterizo, a todo trabajador que desempeñe su cometido en el territorio de un Estado miembro y resida en el territorio de otro Estado miembro (criterio político), al que regresa en principio cada día o al menos una vez por semana (criterio temporal). Claramente, este tipo de situaciones únicamente se dan en países limítrofes y sobre los cuales ambos EM tienen suscrito un CDI. En el caso de España- Francia, el Protocolo 12 del CDI contempla una regla en virtud de la cual los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo (regulado de manera territorial en Gipuzkoa y Álava), estarán sometidos a gravamen únicamente en el Estado contratante del que sean residentes.

⁶⁴ 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. DOU. Bruselas, julio 1971

En lo que respecta a la tributación directa de este tipo de trabajadores, normalmente, tributan en el país en el que prestan sus servicios, y la mayoría de los EM aplican un régimen distinto del reservado a los residentes (IRNR).

Por último, como indica GARCÍA CALVANTE⁶⁵, a pesar de la trascendencia económica que los trabajadores fronterizos tienen en nuestro país, España no ha adoptado ninguna medida para retener a los trabajadores que prestan servicios en este territorio pero que tienen su domicilio en Francia o Portugal. Por el contrario, la incidencia del COVID-19 en el teletrabajo ha llevado a que países como Luxemburgo o Francia adopten medidas excepcionales para trabajadores fronterizos, viéndose afectados por las mismas más de 100.000 empleados. Así, Francia ha acordado con Alemania, Bélgica, Suiza y Luxemburgo que el régimen impositivo aplicable no se vea afectado por el hecho que los trabajadores fronterizos permanezcan en su domicilio en situaciones de fuerza mayor como la pandemia.

3. Implicaciones fiscales en otros impuestos derivadas del trabajo en remoto

Analizadas las consecuencias que la prestación de servicios a distancia tiene en la determinación de la residencia fiscal de los trabajadores, en las subsiguientes líneas vamos a estudiar el impacto que el teletrabajo puede tener en otro tipo de tributos.

- IVA

Respecto del IVA soportado por los correspondientes gastos de suministros (facturas de agua, luz, etc.) en la vivienda de un profesional que lleva a cabo teletrabajo, no son deducibles a tenor del artículo 95 LIVA. El mencionado precepto, establece como requisito para la deducibilidad la afectación exclusiva a la actividad, salvo en el caso de la adquisición de bienes de inversión.⁶⁶

Cuestión distinta sería que, un profesional que lleve a cabo teletrabajo desde su vivienda se plantee deducir las cuotas de IVA soportado en la adquisición de un ordenador. En este supuesto, el ordenador se trata de un bien de inversión (siempre y cuando, el valor de adquisición del equipo no sea inferior a 3.005,06 euros), y el trabajador podría deducir el IVA soportado en su adquisición en la proporción que corresponda al uso en la actividad profesional. El grado de utilización en el desarrollo la actividad profesional deberá acreditarse por el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

- IRNR

Como hemos analizado en líneas precedentes, la determinación de la residencia fiscal de los trabajadores resulta fundamental para establecer el lugar en el que el trabajador debe presentar su declaración de la renta. En este sentido, resulta importante delimitar que implicaciones conlleva para un trabajador el cambio de su residencia fiscal como consecuencia de no poder acudir a su lugar de trabajo habitual.

⁶⁵ GARCÍA CALVENTE, Y.: “Avances y desafíos en la regulación del teletrabajo: reflexiones desde el ingreso y el gasto público en un contexto de pandemia” - *Revista Nueva Fiscalidad*, nº3, julio-septiembre 2020. (Pg. 72)

⁶⁶ “Preguntas frecuentes en materia de IVA, derivadas de las medidas adoptadas por el COVID-19.” <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio.shtml> (actualizado a 15 de diciembre de 2020)

De esta manera, vamos a estudiar cuál es el régimen fiscal aplicable a las retribuciones satisfechas a aquellos trabajadores no residentes que tienen firmado un contrato con una entidad española pero que prestan sus servicios desde su Estado de residencia. En primer lugar, el artículo 5 del TRLIRNR que en su apartado a) dispone que son contribuyentes por este impuesto “*las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el IRPF*”. Junto con ello, el artículo 13.1.c). 1º del TRLIRNR, establece que “*se consideran rentas obtenidas en territorio español “los rendimientos del trabajo cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español”*”.

En consecuencia, tal y como se expone en la consulta V0755-13⁶⁷, al tratarse de un rendimiento de trabajo que no deriva, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español, se considera renta no obtenida en territorio español y, por tanto, no sujeta al IRNR, por lo que tampoco existirá obligación de retener por parte de la entidad pagadora.

V. LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE EN EL DERECHO ESPAÑOL

1. Concepto y regulación

Las retribuciones en especie en el sistema jurídico español están reguladas en el Capítulo III sobre reglas de valoración y forman parte del Título III de determinación de la base imponible de la LIRPF. Estas retribuciones, son una forma de pago por la prestación de unos servicios profesionales, por lo que para poder comprender el origen y la razón del término debemos previamente entender qué son los rendimientos del trabajo.

Los rendimientos del trabajo, como parte integrante de la base imponible, surgen de la contraprestación derivada de forma directa o indirecta del trabajo personal del contribuyente, siempre que no se trate de rentas empresariales o profesionales, y se caracterizan frente a estos precisamente porque no supone por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de los medios de producción o de recursos humanos.⁶⁸

El artículo 17.1 de la LIRPF define como rendimientos íntegros del trabajo: “*(...) todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.*” El precepto hace referencia a dos puntos característicos de los rendimientos del trabajo que requieren de un análisis más concreto con el objetivo de comprender qué tipo de percepciones económicas pueden integrarse bajo este concepto.

En primer lugar, en lo que respecta al término de **contraprestación**, hace referencia al salario como forma de contravalor que se debe satisfacer al trabajador por parte del empleador. Según FERREIRO LAPATZA, la contraprestación es un

⁶⁷ Consulta V0755-13 del 12 de marzo de 2013

⁶⁸ GARCÍA ARANDA SOTO, E. “Las Retribuciones en Especie del Trabajo Personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”- *Editorial Aranzadi*, Navarra, 2002. (Pg. 52)

sinónimo o equivalente de ingreso punto todo ingreso derivado del trabajo está sometido, en principio, el tributo cualquiera que sea su naturaleza. Tanto si se trata de una contraprestación directa, como si se trata de un ingreso indirecto por un trabajo ya prestado, remunerado o no en el momento en que fue realizado. Tanto si se trata de sueldos como pensiones o si es en dinero o en especie.⁶⁹

Sin embargo, esta postura ha sido cuestionada por los tribunales al entenderse que debe separarse el concepto fiscal de rendimiento de trabajo respecto del concepto laboral de salario⁷⁰. De ahí que, antes de profundizar en el concepto fiscal debamos concretar el significado de este desde una perspectiva laboral. Así, el artículo 26.1 del ET establece que: “*Se considerará salario la totalidad de las prestaciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo (...) o los periodos de descanso computables como trabajo en ningún caso el salario en especie podrá superar el 30% de las percepciones salariales del trabajo.*”

De esta forma, podemos establecer que tendrán naturaleza salarial toda percepción económica derive de una prestación de servicios propios o bien de una relación laboral entre empresario y empleado. Se trata de un derecho irrenunciable para el trabajador, el cual podrá manifestarse en caso de no cumplirse dicha obligación del empleador. Junto con ello, se consigna una limitación en el caso de las retribuciones en especie, las cuales no podrán superar el 30% de las percepciones salariales (45% en el caso de servicios domésticos y 20% para trabajadores que se rijan bajo la Ordenanza del Campo).

El último aspecto que debemos puntualizar es la **exclusión** que establece el mencionado artículo sobre aquellos rendimientos que procedan de **actividades económicas**. De esta forma se descartan, todos aquellos rendimientos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, 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 servicios (art. 27.1 LIRPF).

Una vez analizado el concepto de rendimiento del trabajo, debemos profundizar en una de las formas especiales de valoración de este, es decir, las retribuciones en especie. En este sentido, ABELLA POBLET entiende que la retribución en especie es una simple modalidad de pago de las distintas fuentes de renta, por lo que cuando remunera rendimiento del trabajo ha de cumplir todos los elementos que integran dicho tipo de renta, explicados en líneas precedentes.

A tenor de lo establecido en el artículo 42.1. de la LIRPF, “*Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda*”. Junto con ello, en el segundo párrafo del mencionado artículo se delimita claramente los supuestos de renta dineraria en especie: “*Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente*

⁶⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J., PALAO TABOADA, C, LASARTE ÁLVAREZ, J. y MARTÍN QUERALT, J: “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” *Civitas*, Madrid, 1983. (Pg 126)

⁷⁰ STS núm 3597/1986 (Sala de lo Contencioso) del 24 de junio de 1986, (RJ/1986/3595)

importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.”

De esta definición, podemos extraer que el concepto de retribución en especie está caracterizado por cinco elementos definidores que vamos a analizar en líneas precedentes.

La primera nota característica sería el **elemento objetivo**, la cual refleja la diferencia entre la retribución dineraria y en especie. La LIRPF hace referencia a términos puramente económicos y monetarios propios de la actividad empresarial, considerando que el objeto de la prestación son los bienes y servicios (conceptos recogidos en la LIVA) y derechos (tales como las aportaciones a planes de pensiones). Junto con ello, se establecen los siguientes supuestos para la consideración de “en especie” de la renta⁷¹:

- **Utilización:** Derecho real de uso o disfrute que asimilable con el provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de una cosa, es el valor de uso, que constituye el verdadero valor de los bienes. Hace referencia a la concepción de un uso o disfrute de bienes no perecederos, sin adquisición de la propiedad (alquiler o usufructo de vivienda o de vehículo)
- **Consumo:** Gasto de aquellas cosas que con el uso se extinguen o destruyen. Se refiere a bienes consumibles o servicios no duraderos (energía eléctrica, dietas de viaje o de comida, comedores de empresa, transporte etc.)
- **Obtención:** Derecho real de propiedad que permite alcanzar, conseguir una cosa que se solicita o merece. Se refiere a bienes o derechos no consumibles o a servicios duraderos en el tiempo. (seguros de vida, entrega de vehículo).

La segunda nota definitoria sería el **elemento personal o subjetivo**, en el que se establece que la renta debe ser para *finis particulares*, pudiendo recaer sobre el propio trabajador o cualquier persona de su entorno a la que se le reconozca dichos derechos. A este respecto MORENO FERNÁNDEZ, entiende que pueden darse dos interpretaciones sobre este término: “una interpretación estricta en el sentido de entender que, sólo habrá retribución en especie cuando la adquisición o el disfrute corresponda al trabajador exclusivamente, y una interpretación amplia, o lo que es lo mismo, entendiéndolo también como retribución en especie, y por ello incluidas en el concepto legal las adquisiciones y disfrutes de otras personas vinculadas al trabajador, pero que tienen su origen en la relación laboral de éste”⁷².

De esta forma, podríamos determinar que, si bien la imputación de la renta debe hacerse al trabajador, nada obsta a que el destinatario de esta sea el propio trabajador o algún familiar. Ejemplo de ello sería el seguro de salud para toda la familia, o el abono de los estudios de los hijos del trabajador.

El tercer **elemento** sería el **finalista**, hace también referencia a que la renta debe satisfacer una finalidad particular. Se hace necesario que exista un beneficio para el

⁷¹ GARCÍA ARANDA SOTO, E. “Las Retribuciones ...” *op cit.* (Pg. 86)

⁷² MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Las retribuciones en especie en el trabajo personal en la Ley de IRPF”. *Lex Nova*, Valladolid, 1994. (Pg 179)

propio trabajador y que el mismo le suponga una ventaja económica, ya sea un mayor ingreso o un menor gasto. A este respecto, no podría considerarse como un beneficio para el trabajador aquellas prestaciones realizadas por la empresa y relacionadas de forma inmediata y directa que una prestación más eficaz del trabajo en el seno de su organización⁷³.

Junto con ello, para que la renta quede sujeta a IRPF, se requiere la individualización del beneficio otorgado, atribuyéndose a cada trabajador de manera aislada. No obstante, no se hace referencia con este requisito a una individualización física, sino que basta con que sea posible una división económica, pues si se captara en la primera interpretación prácticamente ninguna utilidad derivada de un bien o un servicio del que disfruten varios trabajadores constituirá renta sujeta al Impuesto⁷⁴. Así, un aparcamiento concedido a todos los empleados o el comedor de la empresa, estarían sujetos a IRPF.

Por último, se exige que la retribución satisfaga necesidades particulares del trabajador, por lo que se excluyen supuestos que se relacionen con las condiciones del trabajo y que beneficien fundamentalmente al empresario. En ciertos casos resulta difícil esta delimitación por lo que resulta de vital importancia el sometimiento de la actividad a prueba (ejem. Que el vehículo se estacione todas las noches en las instalaciones de la empresa). En muchos casos esta vinculación con una necesidad particular no puede ser diferenciada al haber una utilización mixta del objeto y, por lo tanto, se debe prorratear la retribución.⁷⁵

La cuarta nota característica sería el **elemento cuantitativo**, en el que se hace referencia a la obligación de retribuir la percepción de la renta en especie. A tenor de lo establecido en el artículo 26.1 del ET, en ningún caso salario en especie podrá superar el 30% de las percepciones salariales del trabajador, ni dar lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del Salario Mínimo Interprofesional (en adelante, “SMI”).

Por otro lado, el artículo 42.1. de la LIRPF establece que solo computará como renta gravable aquella la retribución en especie que sea gratuita o por precio inferior al normal de mercado. De esta manera, si la retribución en especie se concede gratuitamente, la renta equivalente se determina por lo que le habría costado al trabajador adquirir en el mercado tales bienes derechos o servicios; mientras que, si se concede a cambio de un precio, pero éste es menor a su precio normal en el mercado, la renta obtenida se supone es igual a la diferencia entre el precio pagado y el precio normal en el mercado.⁷⁶ A este respecto debemos puntualizar que, el término gratuito supone la no existencia de una contraprestación dineraria, pero no de cualquier otra contraprestación. En cuanto al precio normal en el mercado, MÁLVAREZ PASCUAL apunta a que el concepto hace referencia a un precio que se forma en un periodo de tiempo lo suficientemente amplio y no aquel que corresponde al momento en que se obtienen los bienes.⁷⁷

⁷³ FERREIRO LAPATZA, J.J., PALAO TABOADA, C, LASARTE ÁLVAREZ, J. y MARTÍN QUERALT, J: “Comentarios a la ...” *op. Cit.*. (Pg 129)

⁷⁴ MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: “La tributación de los rendimientos de trabajo percibidos en especie”, *Marcial Pons*. Madrid, 1998. (Pg 76)

⁷⁵ ABELLA POBLET, E. “Régimen fiscal de las...” *op Cit.* (Pgs. 47-48)

⁷⁶ MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Las retribuciones...” *op Cit.* (Pg 189)

⁷⁷ MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: “La tributación...” *op Cit.* (Pg 78)

El último de los **elementos** característicos de la retribución en especie sería el **temporal**, estableciéndose que no es requisito necesario que coincida el ejercicio de cómputo de la retribución en especie percibida, con a la obtención efectiva del beneficio particular que conlleva. Así ocurre en supuestos como las aportaciones a planes de pensiones o de seguros de vida, los cuales se retribuyen anualmente, pero cuyo disfrute se demora en el tiempo hasta el tiempo de jubilación o accidente.⁷⁸

Una vez analizado lo que se incluye en el término de retribución en especie, debemos hacer hincapié en aquellos supuestos excluidos de tributación por la propia normativa de IRPF, porque constituyen supuestos a los que no se otorga la consideración de renta en especie y, por tanto, no están sujetos (apartado 2.º art. 42 LIRPF), y en otros, porque se trata, como indica apartado 3.º del citado precepto, por tratarse de rentas en especie exentas de gravamen.

Los **supuestos de no sujeción** implican la inexistencia de hecho imponible al no darse los presupuestos de hecho que delimitan el mismo, esto es, en el caso de rentas en especie, por no darse los requisitos determinantes de su gravamen, fundamentalmente la existencia de una utilización, consumo u obtención “para fines particulares” del empleado, o bien cuando los bienes, derechos o servicios anteriormente citados no se hayan obtenido de forma gratuita o por un precio inferior al normal de mercado.⁷⁹

A tenor del mencionado artículo 42.2 LIRPF, no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado y las primas satisfechas por la empresa en virtud de contratos de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

Por su parte, los **supuestos de exención** de rendimientos en especie implican el previo cumplimiento de los requisitos determinantes del hecho imponible, por lo que su exoneración de gravamen se produce por decisión expresa del legislador, como excepción derivada de razones técnicas, sociales o políticas. Tal y como indica PÉREZ ROYO, la exención puede considerarse como un beneficio fiscal, cuya razón de ser es responder a una finalidad extrafiscal o de estímulo a determinadas actividades. Se trata de un claro incentivo para la permanencia del empleado de la empresa.⁸⁰

Según lo establecido en el art.42.3 LIRPF estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

- a) La entrega de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades a los empleados, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales (opción de compra o *stock options*)

⁷⁸ ABELLA POBLET, E. “Régimen fiscal de las...” *op Cit.* (Pg. 51)

⁷⁹ GARCÍA ARANDA SOTO, E. “Las Retribuciones ...” *op Cit.* (Pg. 113)

⁸⁰ PÉREZ ROYO, F. “Derecho Financiero y Tributario, Parte General” *Civitas* 8ª ed. Madrid 1998, (Pg136)

- b) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.
- c) Las entregas de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad.
- d) La utilización de bienes destinados a los servicios sociales o culturales del personal empleado, como los espacios y locales, destinados por las empresas o la contratación, directa o indirecta a terceros, a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores.
- e) Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador.
- f) El pago de primas de seguro satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes y siempre y cuando no excedan de 500 euros anuales por cada una miembro de la familia o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

Al margen de estos supuestos de no sujeción y exención, cualquier tipo de utilidad o ventaja concedida al trabajador para sus fines particulares, ya sea por la realización de su trabajo, ya sea por el mero hecho de pertenecer a la plantilla de una empresa, tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en especie.⁸¹

2. Cálculo y valoración de las principales retribuciones en especie

Una vez establecido lo que se entiende por retribución en especie y expuesto que conceptos deben estar sujetos y/o exentos, debemos profundizar en el cálculo y valoración de estos. Como indica GARCÍA-ARANDA SOTO, las normas de valoración deben intentar alcanzar la idea de justicia que impregna el sistema tributario, es decir, deben medir la riqueza no sólo de forma equitativa sin efectiva. Estas normas deben perseguir la igualdad y la proporcionalidad midiendo la verdadera capacidad económica de los sujetos obligados y evitando la evasión fiscal.

Para ello, el art. 43 LIRPF sobre la valoración de las rentas en especie establece una serie de reglas especiales que tienen como finalidad, que el gravamen de estas suponga igual esfuerzo fiscal para su perceptor, que si recibiera en dinerario el importe necesario para adquirir el bien o servicio.⁸² De esta manera, cabe explicar los

⁸¹ ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.), “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, 3ª ed., *Tirant Lo Blanch*, Valencia, 2015, (Pg. 45)

⁸² ABELLA POBLET, E. “Régimen fiscal de las...” *op Cit.* (Pg. 119)

principales métodos de valoración, en los cuales cabría encuadrar todas las retribuciones en especie existentes:

a) Regla general de valoración: el valor normal del mercado

Cómo se establece en el art.43 LIRPF esta forma de valoración se aplica como regla general para determinar la existencia de rentas en especie gravables y será el factor cuantificador de esta. No se trata de establecer el valor que el bien, derecho o servicio tiene el momento de su entrega, sino el valor normal en el mercado lo cual supone una apreciación de estabilidad durante un periodo amplio y continuado que desecha implicaciones de ofertas y demandas inhabituales. Si bien se trata de un término no definido específicamente en la LIRPF y cuya determinación no resulta fácil de establecer, cabe aplicar de manera analógica la definición establecida a efectos de “estimación de rentas”, como aquella “contraprestación que se acordará entre sujetos independientes”.⁸³ A este respecto, debemos indicar que, al igual que sucede en las operaciones vinculadas entre entidades, debiendo las mismas realizarse a valor de mercado y estableciéndose un precio de transferencia adecuado, en las rentas en especie es igualmente necesario que el rendimiento de trabajo que se satisface en especie, sea una contraprestación de servicios personales de carácter dependiente prestados por socios o consejeros (personas físicas).

b) Coste de adquisición o producción para el pagador

Dentro de las reglas especiales de valoración, este parámetro es el que más se asimila a la regla general de valoración. En estos supuestos, la determinación del valor se desprende de los propios registros contables, evitándose controversias que se deriven de la falta de transacciones en un mercado organizado. No obstante, es método puede implicar una infravaloración de la renta en especie al incorporar posibles descuentos obtenidos por el empresario o bien una imputación de costes indirectos que no pertenecen íntegramente a dicha remuneración.

c) Valoraciones objetivas

El legislador, hay supuestos en los que acude Otros parámetros objetivos que no son directamente representativos del coste dinerario que tendría que pagar el trabajador para obtener los bienes y servicios recibidos en especie así por ejemplo ocurre en el caso de la utilización de la vivienda cuya retribución sí referencia por la ley en función del valor catastral de la misma y a sabiendas que el valor está muy por debajo del valor de mercado.

En cuanto a las rentas en especie computables en el IRPF, el art.44.2 LIRPF, establece que al valor determinado por los métodos anteriormente mencionados habrá que adicionarle el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta. De este modo, si el pagador asume a su cargo el ingreso a cuenta el perceptor deberá computar como renta en especie la suma de la valoración de los bienes y derechos recibidos, más el ingreso a cuenta hecho por su cuenta, cantidad esta última que prueba que podrá deducir y por tanto a recuperar al formular su declaración. Sin embargo, si el pagador repercute en el empleado el importe del ingreso a cuenta deduciendo su importe la renta en especie imputar deberá limitarse al importe de la valoración de los bienes derechos por servicios recibidos.⁸⁴ Una vez aclarado este

⁸³ ABELLA POBLET, E. “Régimen fiscal de las...” *op Cit.* (Pgs. 120-132)

⁸⁴ ABELLA POBLET, E. “Régimen fiscal de las...” *op Cit.* (Pg. 142)

aspecto, vamos a centrarnos en las principales retribuciones que suelen darse entre trabajadores y empresas.

i. Utilización o entrega de vehículos automóviles

En este punto, debemos diferenciar las dos formas de retribución en especie que pueden darse para el empleado en concepto de vehículo. Se considera retribución en especie la utilización o entrega de vehículos automóviles para fines particulares del empleado, existiendo las siguientes reglas de valoración:

a) La entrega al trabajador, quien se convierte en propietario del vehículo: la retribución se valora en el coste de adquisición para la empresa, incluidos los tributos que graven la operación (IVA, Impuesto de matriculación, derechos arancelarios, etc.).

b) La utilización del vehículo por cualquier título, sin que el trabajador adquiera la propiedad del vehículo, que mantiene el empleador. A este respecto, cabría distinguir dos tipos de valoraciones; si el vehículo es propiedad de la empresa el importe de la retribución sería el 20% anual del coste de adquisición y si, por el contrario, el vehículo no es propiedad de la empresa la retribución sería el 20% sobre el valor de mercado del vehículo si fuese nuevo. En este sentido, cabe puntualizar que la valoración resultante se reduce cuando se trate de vehículos eficientes energéticamente.

c) El uso y posterior entrega al trabajador: la utilización por el trabajador se valora de acuerdo a la regla b) anterior. La entrega posterior se ha de valorar a precio de mercado del coche usado en el momento de la entrega, pero teniendo en cuenta el uso anterior, de manera que no se impute un importe superior al valor del vehículo.

Desde el punto de vista de IVA, debemos igualmente analizar esta retribución en especie según si se hace la entrega o la utilización del vehículo. De esta forma, en el caso de las entregas de coches, si el empresario se dedujo total o parcialmente el IVA soportado por la adquisición del vehículo, por considerar que lo afectaba íntegramente o parcialmente a la actividad, quedará íntegramente grabada por IVA la posterior entrega al empleado. Por el contrario, si el empresario no se dedujo nada por IVA al considerar que no iba a destinar a la actividad, la posterior entrega al empleado estará exenta en virtud del artículo 20.25 LIVA.

En lo que respecta a la utilización si se cede el uso de un vehículo propiedad de la empresa se producirá un servicio sujeto gravado por el IVA ya que no le afecta la extensión del artículo 20.25 LIVA al no ser una entrega ni servicio obligatorio por convenio. Si por el contrario sucede un coche que a su vez se ha alquilado por el empresario puede existir una no sujeción del artículo 7. 7º LIVA si se considera autoconsumo de servicios adquirido de tercero y no se tuvo derecho de a deducir, pero si se dedujo habrá que re facturarse el servicio con IVA.⁸⁵

ii. Gastos de manutención, hospedaje, viajes y similares:

La “manutención” entendida como contraprestación o utilidad procedente del trabajo hace referencia al pago que el empresario realiza en concepto de gastos por la alimentación del trabajador o de la persona ligada a este por vínculos de parentesco. Para que estas rentas tengan consideración de en especie deben de darse ciertas

⁸⁵ ABELLA POBLET, E. “Régimen fiscal de las...” *op Cit.* (Pg. 314)

condiciones. Por un lado, no tienen que suponer la compensación de un gasto para el trabajador, ya que hay que tener en cuenta que las dietas y asignaciones en concepto de manutención se encuentran grabadas como rendimientos del trabajo salvo que corresponden a gastos normales artículo 8 RIRPF. Junto con ello, no tienen consideración de en especie las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa. Por último, tampoco puede considerarse renta en especie aquella retribución dineraria pagada por la empresa a sus empleados en sustitución de los comedores de empresa. De esta forma, al ser posible su utilización para otros fines deberá considerarse como un rendimiento dinerario sometido a retención por su importe total.

En lo que respecta al “hospedaje” deberá entenderse como rendimiento del trabajo en especie cuando el empleador sufrague los gastos de estancia en hoteles o establecimientos de hostelería del empleado de sus familiares ya sea dentro o fuera del municipio de trabajar para ello es condición indispensable que la estancia le reporte un beneficio particular al empleado y que responde a fines particulares.

En relación a los “viajes de turismo” la sujeción al impuesto vendrá determinada por la finalidad del desplazamiento. Resulta obvio que, cuando el empresario coste a un viaje de recreo al trabajador y a su familia está beneficiando le para particularmente por el contrario aquellas dietas y asignaciones para gastos de viaje cuando éste viene motivado para el ejercicio de la actividad laboral tendrán consideración de rendimientos del trabajo dinerarios y están sometidos a retención.⁸⁶

Desde el punto de vista del IVA, a tenor del artículo 96 LIVA, el IVA soportado por la empresa será deducible, en concepto de comida de empresa, gastos de locomoción y gastos de manutención, siempre que no se refacture al empleado su importe y sean servicios con consideración de gasto deducible.⁸⁷

3. Retribución de las herramientas y gastos derivados del teletrabajo

En este apartado, vamos a tratar de analizar la forma y la cantidad de la retribución que deben abonar las empresas o los empleadores a sus trabajadores por el coste derivado del teletrabajo. Como venimos anticipando a lo largo de este trabajo, el COVID-19 ha supuesto un aumento considerable del teletrabajo y, por consiguiente, un incremento de los gastos que tiene que hacer frente el empleado como consecuencia de no poder desplazarse a su lugar habitual de trabajo. Concretamente, nos referimos a gastos como la conexión a internet, la compra de material de oficina, la disposición de herramientas de trabajo como un ordenador o un teléfono móvil etc.

Si bien es cierto que muchas empresas españolas tienen estipulado en sus Convenios reguladores una retribución por este tipo de conceptos, otras muchas no han abonado importe alguno a sus trabajadores por el coste de teletrabajar desde sus domicilios durante varios meses. Según datos del Informe publicado por el INE en febrero de 2020 sobre el teletrabajo en España y en la UE antes de la COVID-19⁸⁸, el 75,2% de las empresas con 10 o más empleados que tienen conexión a Internet

⁸⁶ GARCÍA ARANDA SOTO, E. “Las Retribuciones ...” *op Cit.* (Pg. 219 y ss)

⁸⁷ ABELLA POBLET, E. “Régimen fiscal de las...” *op Cit.* (Pg. 315)

⁸⁸ Informe INE sobre el Teletrabajo, febrero 2020 (Pg. 4)

proporcionan a sus empleados dispositivos portátiles que permiten la conexión móvil a Internet para uso empresarial. En términos medios, el 30% de los empleados de estas empresas son beneficiarios de estos dispositivos. Entre las empresas del sector TIC, este porcentaje alcanza el 62,7%, mientras que en Información y comunicaciones se sitúa en el 58,4% y en actividades profesionales, científicas y técnicas, en el 48,4% del total.

En lo referente a la retribución del trabajo a distancia en comparación con el trabajo presencial, debemos advertir que, si bien el teletrabajo ahorra ciertos costes a las empresas, ello no obsta a que la retribución del trabajo sea igualitaria y proporcional en ambas modalidades. La normativa comunitaria en el AMET proclama la igualdad de derechos de los teletrabajadores, pero la igualdad que se reconoce no es absoluta, sino sólo respecto a los empleados comparables.⁸⁹ En este sentido, en la cláusula 4 AMET, se contemplan acuerdos complementarios para tener en cuenta las particularidades del teletrabajo, y con el objetivo de conseguir un tratado igual entre todos los trabajadores de la empresa.

De esta forma, atendiendo a la materialización del pago, no tienen que producirse diferencias entre los trabajadores de los centros de trabajo y los teletrabajadores, aunque sus complementos salariales pueden no coincidir en cuanto a que los gastos ocasionados en uno u otro supuesto son distintos: podrán desaparecer gastos de transporte uniforme o dietas y aparecen suplidos como el consumo eléctrico o los derivados de la línea telefónica.⁹⁰

Junto con ello, los complementos salariales juegan un papel trascendente debido a las peculiaridades de la realización de la prestación, en lugares de trabajo sobre los que, por lo general, el empresario no tiene con poder de disposición directa y por lo tanto necesita la utilización de herramientas telemáticas para su comunicación habitual.⁹¹ Complementos como el de disponibilidad, horas extraordinarias, nocturnidad y festivos están asociados al principio de flexibilidad del tiempo de trabajo y a los nuevos sistemas de organización del trabajo. Esta forma de operar de las empresas debe ser tomada en cuenta en la retribución de los trabajadores, debiendo ser abonados tanto los materiales como los gastos derivados del trabajo a distancia.

Como hemos comentado, la DT^a tercera del RDL 28/2020, de 22 de septiembre establece que las empresas estarán obligadas a dotar de los medios, equipos, herramientas y consumibles que exige el desarrollo del trabajo a distancia, así como al mantenimiento que resulte necesario. Sin embargo, deja a la negociación colectiva la forma de compensación de los gastos derivados del teletrabajo.

3.1. Entrega de medios, equipos y herramientas

El artículo 11 del RDL 28/2020, establece el derecho de los trabajadores a distancia a la dotación y mantenimiento adecuado por parte de la empresa de todos los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la actividad. Como podemos apreciar del precepto, se estipula la obligación del empleador a dotar al empleado con los medios necesarios para el desarrollo de sus servicios. Esta dotación,

⁸⁹ MELLA MÉNDEZ, L.: “Comentario general al Acuerdo Marco sobre el Teletrabajo”: en Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica. *Wolters Kluwer*, 2003 (Pg 6)

⁹⁰ DE LAS HERAS GARCÍA, A.: “El teletrabajo en España...” *op cit.* (Pg 146)

⁹¹ MELLA MÉNDEZ, L. y VILLALBA SÁNCHEZ, A. (Coord): “Trabajo a Distancia ...” *op Cit.*, (Pg 215)

origina una renta para el trabajador a efectos de IRPF, la cual tendrá consideración de rendimiento del trabajo sujeto a retención.

En este sentido, según la forma en la que se perciba dicha retribución generará rentas de diversa naturaleza, es decir, de carácter dinerario o en especie. Para establecer si dicha entrega de herramientas es de carácter monetario o en especie, debemos previamente analizar dos principales aspectos que derivan del artículo 11 ya mencionado: la propiedad de las herramientas y la responsabilidad sobre las mismas.

En aquellos casos en los que la titularidad de los equipos o útiles sea de la compañía, ésta deberá asumir la compra de material independientemente si se trata para un trabajador que presta sus servicios de manera presencial o para un teletrabajador.⁹² Estos gastos ocasionados por la adquisición del material, mantenimiento, reparaciones, seguros y otros, deben ser ordenados y precisados en los acuerdos de teletrabajo o acuerdo individual antes del inicio del teletrabajo.⁹³ De esta forma, aquellos gastos relacionados con la actividad de la empresa, no tendrán consideración de salario tal y como indica el art.26.2 ET.

Según las estipulaciones del AMET, como regla general, es el empresario será quien provea, instale y mantenga el equipamiento a los trabajadores, pudiendo estipularse otro escenario mediante convenio colectivo.⁹⁴ En cuanto a los costes de reparación de las averías de los equipos, seguros y otros ocasionados durante el desarrollo del teletrabajo según una gran parte de convenios colectivos, los mismos deben que ser soportados por la empresa, salvo que se deban a un uso negligente por parte del teletrabajador.⁹⁵ En concreto, serán por cuenta del teletrabajador los costes por pérdida o daño al equipo y a los datos empleados cuando no cuide diligentemente el equipo proporcionado por el empresario y almacene o distribuya materiales ilegales a través de Internet.

Bajo este supuesto, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, y no constituirá rendimiento del trabajo en especie si el uso es exclusivamente laboral. El problema surge cuando el equipo o herramienta se utiliza para ambos fines, lo que ocurre con bastante frecuencia, pues en estos casos habría que calcular el tiempo destinado al uso particular del trabajador pues solo éste tiene la consideración de renta del trabajo en especie.⁹⁶ Surgiría así, un conflicto de prueba tendente a demostrar el tiempo en que dichos equipos o herramientas se destinan al desempeño de la actividad o al uso particular del trabajador. Para evitar este tipo de situaciones, y que el uso de estos dispositivos no suponga una remuneración es especie para los trabajadores, muchas empresas optan por restringir y monitorizar los accesos de los dispositivos y firman con el trabajador el uso exclusivamente laboral de los mismos.

⁹² DE LAS HERAS GARCÍA, A.: “El teletrabajo en España...” *op cit.* (Pg 148)

⁹³ MELLA MÉNDEZ, L.: “Comentario general al ...” *op Cit*, (Pg 39)

⁹⁴ SIERRA BENITEZ, E.M.: “El teletrabajo en España: aspectos teórico-prácticos de interés- Capítulo II Trabajo a distancia y relación individual: aspectos críticos (I)”, *Wolters Kluwer*, Madrid, 2017. (Pg. 52)

⁹⁵ ESCUDERO RODRÍGUEZ, Ricardo, “Teletrabajo” en “Descentralización productiva y nuevas formas organizativas del trabajo”: *X Congreso Nacional de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, Zaragoza, 28 y 29 de mayo de 1999, (Pg 830)

⁹⁶ “Fiscalidad del Trabajo a Distancia” – Actualidad Coronavirus - *CISS Fiscal Wolters Kluwer* (Pg 2)

No obstante, cabe la posibilidad que la propiedad de los equipos sea de los trabajadores, pero que la empresa satisfaga a sus empleados parte del importe abonado por la adquisición por estos de sus propias herramientas. En este supuesto, tal y como establece la consulta V0932-14⁹⁷, esta compensación, constituye un rendimiento dinerario del trabajo recogido en el artículo 42.1 LIRPF, rendimiento que no se encuentra amparado por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente. Así, la empresa entrega al trabajador importes en metálico para que éste último adquiera los bienes, derechos o servicios (ordenador, teléfono móvil, Tablet, silla...), debiendo tributar por ello. En cuanto a la responsabilidad en caso de cualquier daño avería o pérdida en el equipo de trabajo, estos deberán en principio y salvo pacto en contrario, ser sufragados por el trabajador quien tiene la obligación de mantenerlo, quedando por lo tanto el empresario liberado de responsabilidades.

En resumen, tal y como se establece en la consulta V0589-20⁹⁸, del 16 de marzo de 2020, los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa, respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de estos se realiza directamente por el empleador. En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos de trabajo dinerarios.

A modo de ejemplo, cabría mencionar la estipulación sobre los gastos en equipos y comunicaciones que se establece en el Convenio colectivo de «empresas vinculadas a Telefónica de España, SAU, Telefónica Móviles España, SAU y Telefónica Soluciones de Informática y Comunicaciones, SAU»⁹⁹ según el cual:

*“Equipos y comunicaciones. Los **equipos** que se empleen para la realización del teletrabajo podrán ser **tanto propiedad del trabajador**, en cuyo caso dicho equipo debe cumplir todos los requisitos de normalización y certificación exigidos por la legislación vigente, **como de La Empresa**, en tal caso no podrán ser utilizados para fines particulares. La resolución de incidencias que tengan relación directa con la realización del teletrabajo se asumirá por la empresa mediante la atención desde el soporte técnico de Sistemas de Información. El empleado deberá de contar con los servicios de telecomunicaciones precisos de conectividad para poder desempeñar, en remoto, las funciones a desarrollar por medio del teletrabajo. **Todos los costes asociados a la adaptación o mejora de las instalaciones domiciliarias, a las***

⁹⁷ Consulta V0932-14 de 2 de abril de 2014

⁹⁸ Consulta V0589-20, del 16 de marzo de 2020

⁹⁹ Convenio colectivo de «empresas vinculadas a Telefónica de España, SAU, Telefónica Móviles España, SAU y Telefónica Soluciones de Informática y Comunicaciones, SAU» (Resolución DGE de 28 diciembre 2015; BOE de 21 enero).

condiciones de trabajo y ambientales, así como los gastos de electricidad, agua, calefacción, etc., correrán por cuenta del empleado.”

3.2. Abono y compensación de gastos

El artículo 12 del citado RDL 28/2020 reconoce el derecho al abono y compensación de gastos en los siguientes términos: “el desarrollo del trabajo a distancia deberá ser sufragado o compensado por la empresa, y no podrá suponer la asunción por parte de la persona trabajadora de gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de su actividad laboral”.

Como venimos anticipando, en aquellos casos en los que el teletrabajo se realiza en casa del trabajador, los gastos son mayores con respecto al desempeño del teletrabajo en un telecentro o en régimen de movilidad, porque en este caso el teletrabajador tiene que destinar una parte de su vivienda a realizar la actividad laboral y por lo ello, debería ser compensado. Ejemplo de remuneración sería el complemento de casa-oficina implantado en la empresa «BP OIL, España, SA»¹⁰⁰, por el cual compensan la utilización de ese espacio de trabajo. A estos gastos hay que sumar los ordinarios, como consumo de energía eléctrica, limpieza, calefacción, mobiliario, teléfono, cuando han sido asumidos por el empleador y acordados con el teletrabajador.

Sin embargo, no en todos los casos estos gastos corren por cuenta del empresario, sino que en ocasiones son a cuenta del propio trabajador, como sucede en las universidades que aplican entre el trabajo, las cuales se imponen al trabajador para poder optar por esta modalidad disponer del equipamiento informático necesario.¹⁰¹

Respecto de los gastos de instalación de determinados servicios imprescindibles para el desarrollo de la actividad profesional a distancia, debemos mencionar lo establecido por la Hacienda Foral Navarra en la resolución emitida el 15 de abril de 2008, sobre los gastos ocasionados por la instalación del ADSL en el domicilio particular de un trabajador:

“El artículo 68.3 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la Deducción por gastos de formación del personal, establece:

"La deducción también se aplicará para aquellos gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías. Se incluyen entre dichos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquella, con su software y periféricos asociados, incluso cuando el uso de estos por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Los gastos a que se refiere este número tendrán la consideración, a efectos fiscales, de gastos de formación del personal y no determinarán la obtención de un rendimiento de trabajo para el empleado."

Por su parte, la letra g) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del IRPF, como ya hemos visto, excluye de la consideración de

¹⁰⁰ Art. 50 y DT 1.º VII convenio colectivo «BP Oil España, SA» (BOE 22 de agosto 2014, núm. 205).

¹⁰¹ Reglamento para la Implantación del Teletrabajo en la UNED, disponible en [Microsoft Word - reglamento teletrabajo \(uned.es\)](#) (Pg. 5)

rendimientos en especie las cantidades destinadas a satisfacer gastos de formación profesional. Por lo tanto, las ayudas para la instalación de ADSL en el domicilio particular del trabajador para teletrabajo no determinarán la obtención de un rendimiento de trabajo para el empleado.

A efectos de determinar una valoración para la compensación de estos gastos podemos plantear dos formas de retribución, ya sea a tanto alzado, es decir, estipulando en el convenio o de manera individual una cuantía fija promedio para todos los gastos que puedan ocasionarse, por el contrario, que cada trabajador aportando una factura pudiese demostrar el coste de los suministros. Esta última opción plantea una problemática adicional y es que, en muchas ocasiones en las propias facturas no es posible individualizar el gasto por horas o por concepto, suponiendo la imposibilidad de estipular el gasto real por la prestación de servicios o la no remuneración de otros gastos como el propio desgaste de los equipos.

Para poder individualizar el gasto, muchas de las empresas optan por la primera de las opciones, establecen una cuantía genérica como complemento salarial que compensará aparte de la incomodidad de trabajador fuera del centro de trabajo, aquellos gastos ordinarios de calefacción, luz, limpieza, así como cualquier otro de similar naturaleza actualizándose cada año conforme al IPC del ejercicio anterior.¹⁰² Ejemplo de ello, serían los 448,41 euros brutos mensuales en cada una de las 12 mensualidades ordinarias que la entidad BP Oil España abona por estos conceptos a sus trabajadores o los 50 euros brutos al mes que estipula el Acuerdo colectivo en materia de teletrabajo de 27 de julio de 2011 del BBVA.

Bajo estas circunstancias, debemos esclarecer el tratamiento fiscal que reciben las cantidades entregadas por la empresa en metálico para compensar los mencionados gastos en los que el trabajador incurre en casa, con motivo del desarrollo de su actividad laboral, como puede ser la luz, la línea de teléfono o la conexión a internet.

a) Consecuencias fiscales para el trabajador

La consideración como rendimiento del trabajo dinerario, por el importe total compensado o, por el contrario, el tratamiento como un mero reembolso de los gastos satisfechos por el trabajador, es uno de los aspectos más relevantes que debemos de dilucidar, ya que de ello depende la obligación o no de tributar.

En el primero de los supuestos, como rendimiento del trabajo dinerario, para el trabajador supondría una mayor tributación al tener que incluir dicha compensación en su declaración de la renta sobre el que, además, habría que practicar la correspondiente retención. En el segundo de los casos, el reembolso al trabajador de los gastos incurridos durante el desarrollo de sus actividades, los mismos, en principio, no deberían de estar sujetos a gravamen si su uso es exclusivamente profesional. A este respecto la anteriormente citada consulta V0931-14, sobre la posible incidencia en la tributación de los empleados de la compensación económica que la empresa les satisface por el gasto producido por la utilización para fines laborales de sus teléfonos personales establece que: “*si tal compensación se limita a reembolsar a los empleados por los gastos ocasionados por esa utilización en el desarrollo de su trabajo cabe*

¹⁰² DE LAS HERAS GARCÍA, A.: “El teletrabajo en España...” *op Cit.* (Pg 150)

“Análisis de las consecuencias fiscales del teletrabajo”

afirmar que no comporta para ellos un supuesto de obtención de renta, es decir, no se entiende producido el hecho imponible del impuesto. Ahora bien, si la cantidad satisfecha fuese superior al importe abonado por los empleados, el exceso constituiría renta gravable en el IRPF con la misma consideración del importe satisfecho para la adquisición del propio teléfono móvil: rendimiento dinerario del trabajo”.

b) Consecuencias fiscales para la empresa

Desde el punto de vista de la entidad, serán deducibles en el IS los gastos en los que incurra para compensar a sus empleados por el uso profesional, siempre que se cumplan los siguientes requisitos¹⁰³:

- Contabilización: se deben imputar contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente y demás supuestos en los que la normativa expresamente indique que no es necesaria su imputación contable.
- Justificación documental: se deben justificar, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumpla en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria. La factura deberá cumplir los requisitos recogidos en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (en adelante, “Reglamento de facturación”).
- Imputación con arreglo a devengo: con carácter general se deben imputar en el período impositivo en que se devenguen.
- Correlación con los ingresos: deben realizarse en el ejercicio de la actividad con el objetivo de obtener ingresos, sin que tengan la consideración de liberalidad, en cuyo caso no sería deducible.

De esta manera, siempre y cuando se cumplan los requisitos citados y no nos encontremos ante ningún supuesto de no deducibilidad recogido en el artículo 14 LIS, la compañía podrá deducirse en la autoliquidación de IS los gastos derivados de la compensación a los trabajadores.

4. Comparativa normativa con otros países del “Remote working”

A continuación, vamos a exponer un pequeño resumen de la legislación existente en ciertos países de la UE sobre la retribución en especie que establece para los gastos originados como consecuencia del teletrabajo¹⁰⁴. Para cada caso, se analizará el

¹⁰³ Manual Impuesto sobre Sociedades 2019- AEAT [Contabilidad y deducibilidad de gastos - Agencia Tributaria](#) (Pg. 33)

¹⁰⁴ Jornada Cátedra Deloitte Legal de Tributación Empresarial de la Facultad de Derecho de Comillas-ICADE: Retribución en especie: potenciales implicaciones derivadas del teletrabajo. Webminar impartido el 21 de octubre de 2020

*NOTA: en el momento de redacción de este trabajo, Reino Unido formaba parte de la UE.

tratamiento que reciben los equipos de trabajo, la manutención de los empleados y el reembolso de los gastos de suministros dentro de cada legislación doméstica.

- Reino Unido*: según la normativa británica¹⁰⁵, el equipo de trabajo proporcionado por la compañía no está, en principio, sujeto a tributación siempre que sea necesario para el desarrollo de las funciones. Sin embargo, el reembolso a los empleados de gastos de adquisición del mismo si quedará sujeto a tributación. Junto con ello, en lo que respecta a la manutención de los empleados, la norma establece que estarán sujetos a tributación. Por último, en relación con el reembolso de gastos de suministros, la ley inglesa establece para los trabajadores que prestan sus servicios en remoto la exención de 6 libras esterlinas (GBP)/ semana, pudiendo quedar exento de tributación el exceso, siempre y cuando si aporten justificantes por parte del empleado.

Asimismo, como consecuencia de la pandemia, la administración tributaria británica ha incluido una exención temporal en el reembolso por los gastos incurridos por los empleados en la adquisición de equipos de trabajo, siempre que se facilite para el desarrollo de sus funciones desde casa debido al COVID-19.

- Francia: a tenor de la legislación gala¹⁰⁶, el material de oficina solo quedará sujeto a tributación en caso de que el mismo se proporcione con la única finalidad de destinarlo al uso personal. Junto con ello, los servicios de restaurante y guardería, así como el reembolso de los gastos que puedan ocasionarse por motivo en teletrabajo, quedan sujetos a tributación. En lo que respecta, a las políticas de uso del equipo de trabajo, si bien la normativa no establece una obligación, se recomienda a las compañías contar con una carta/ certificado firmado por el trabajador indicando que el equipo se utilizará solo para uso profesional.
- Italia: según lo estipulado en la normativa italiana, el equipo de trabajo y materiales facilitados quedan sujetos a tributación si su valor excede de 258,23€ excepto si se facilita por la compañía para uso exclusivamente profesional. En lo que respecta a los gastos de manutención los mismos, quedan exentos hasta un máximo de 8€ al día y el reembolso de los gastos de suministros derivados del trabajo en el domicilio estarán sujetos a tributación. Junto con ellos los gastos relativos al equipo de trabajo podrían quedar también exentos de tributación si se concede con carácter temporal debido al estado de emergencia.
- Irlanda: a tenor de la legislación irlandesa,¹⁰⁷ el equipo de trabajo no queda sujeto a tributación siempre que esté relacionado a la actividad a pesar de su uso personal de forma esporádica. En cuanto a la manutención durante el teletrabajo, los servicios de cuidado de dependientes y el reembolso de gastos de suministros, los mismos quedan sujetos a tributación. Como medidas adicionales derivadas de la actual situación de pandemia el Gobierno irlandés ha establecido que la empresa puede

¹⁰⁵ Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) internal manual- Employment Income Manual, UK, updated in 27 of november 2020 <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-income-manual/eim32815>

¹⁰⁶ Direction Générale des Impôts- Emploi à domicile, publié le 09/04/2020 <https://www.impots.gouv.fr/portail/particulier/emploi-domicile>

¹⁰⁷ Latest information on Revenue services and tax and customs measures in place during the COVID-19 pandemic. Revenue Ireland, published 19 of October 2020 [Remotely working from home \(eWorking\) \(revenue.ie\)](https://www.revenue.ie/en/remotely-working-from-home)

abonar 3,20€ por día en concepto de gastos de suministro, estando los mismos no sujetos a tributación.

- Países Bajos: la normativa neerlandesa establece que, el equipo de trabajo (ordenador, teléfono, cuota de internet etc.) no queda sujeto a tributación en la renta del trabajador siempre que sea necesario para el desempeño de la actividad. Junto con ello, en lo referente a la manutención y los servicios de guardería, como regla general, los mismos quedan sujetos a tributación excepto que dicho servicio se dé con carácter inusual. Por último, en lo que respecta al reembolso de gastos para ejercer la prestación de servicios, los mismos quedan exentos de tributación.

Como ha sucedido en otros EM, en los Países Bajos el Gobierno ha incluido planes de ayudas a las empresas, por los cuales el Ejecutivo abonará a la empresa los costes incurridos por la obligación de abonar al trabajador de los gastos derivados del teletrabajo, hasta un máximo de 9.538 euros/mes.¹⁰⁸

- Bélgica: en base a la legislación belga¹⁰⁹, la compañía está obligada a proporcionar todos los materiales necesarios para el desempeño de la actividad, por lo que el material de oficina no queda sujeto a tributación excepto que se haga un uso exclusivamente personal. En lo que respecta a los servicios de restaurante y guardería, los mismos quedan sujetos a tributación. Por último, en cuanto al reembolso de gastos quien en principio sujeta a tributación excepto que dichos gastos estén relacionados con la actividad y en ningún caso, exceder de 129,48€ mes (desde abril de 2020). A este respecto, la norma estipula que este importe indemnizatorio, es acumulable con los paquetes de 20€/internet privado y 20€/pc portátil privado siempre que el empresario demuestre que no reembolsa estos gastos de otra manera o que no se tienen ya en cuenta en los gastos de oficina.
- Alemania: En este país aún el Ejecutivo no ha confirmado si los gastos relativos el material de oficina quedarán o no sujetos a tributación. En lo que respecta a los servicios de restaurante y guardería los mismos así quedarán sujetos a tributación. El reembolso de los gastos generados por el teletrabajo queda sujeto a tributación, aunque ciertos gastos como internet o teléfono móvil pueden quedar exentos.

Como podemos observar, la mayoría de los países europeos están tomando medidas y estableciendo una normativa que regule la cantidad y forma de retribución que se le debe aplicar a trabajadores que prestan sus servicios desde fuera de las instalaciones de la empresa. Junto con ello, cabría señalar que, la forma más extendida de remuneración es el establecimiento a tanto alzado de una retribución dineraria, que sufrague el coste de suministros (internet, luz etc.) así como otros gastos derivados del teletrabajo.

¹⁰⁸ The coronavirus and your company: Dutch government measures to help businesses. Tax and Customs Administration, Belastingdienst, updated in 22 of November 2020 <https://business.gov.nl/corona/overview/the-coronavirus-and-your-company/>

¹⁰⁹ Coronavirus COVID-19 - Quelles indemnités de défraiement l'employeur peut-il octroyer aux télétravailleurs? Publique le 24 avril 2020, *Wolter kluwer* <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/socialeye/coronavirus-covid-19-queelles-indemnités-de-defraissement-l-employeur-peut-il-octroyer-aux-teletravailleurs/>

VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Resultados del análisis

Llegado a este punto y tras la exposición del estudio realizado en este Trabajo de Fina de Máster sobre las implicaciones tributarias del teletrabajo y su regulación en el ordenamiento jurídico español, podemos extraer las siguientes conclusiones:

PRIMERA. - La situación de crisis sanitaria generada por el COVID-19 y el obligado confinamiento domiciliario como consecuencia del decreto del Estado de alarma, ha supuesto el auge de una nueva modalidad de prestación de servicios por parte de muchos trabajadores. El teletrabajo, entendido como una modalidad de trabajo a distancia, ha sido un aliado para la flexibilización de las estructuras organizativas y el funcionamiento mínimo de las empresas. Si bien esta forma de trabajo es un concepto la conocido en el ámbito laboral, su regulación es relativamente novedosa en nuestro país. Como hemos analizado en líneas precedentes, tanto la OIT y el AMET a nivel internacional, como el ET en el ámbito nacional, establecían las bases del término de trabajo a distancia. Sin embargo, no ha sido hasta la entrada en vigor del RD 28/2020 que se ha incluido una normativa específica que regule y concrete las especialidades de esta manera de prestación de servicios.

SEGUNDA. - La posibilidad de prestar un servicio profesional en remoto, sin tener (o poder) desplazarse al centro de trabajo a supuesto que muchos trabajadores pasen más tiempo en su domicilio, y, por tanto, computen más días en dicho lugar para el cálculo de la residencia fiscal. Esta situación, ha generado ciertas problemáticas en cuanto a la determinación de la residencia fiscal de muchos empleados, sobre todo en aquellos trabajadores fronterizos que tienen su domicilio en un EM pero que trabajan en otro, desplazándose diariamente. De esta forma, en la declaración de IRPF del ejercicio 2020 muchos trabajadores deberán prestar especial atención y justificar debidamente cuántos días han pasado en su domicilio, a efectos de la obligación a tributar en uno u otro país.

TERCERA. – La puesta disposición a los trabajadores de equipos informáticos con los cuales puedan llevar a cabo su trabajo supone una retribución en especie que tributa en IRPF, siempre y cuando se cumplan los requisitos analizado en la LIRPF en cuanto a su utilización para fines particulares como profesionales. Sin embargo, no constituirá rendimiento del trabajo en especie si el uso es exclusivamente laboral. Junto con ello, en lo que respecta a los gastos de suministros originados por el teletrabajo, la normativa actual establece que los mismos deberán ser sufragados por la empresa, y no deberán suponer de un mayor coste para el empleado. En este sentido, cabe puntualizar que el mero reembolso de los gastos exclusivamente afectos a la actividad no supone una retribución dineraria para el trabajador. Como regla general, la delimitación y prorrateo de los gastos resulta muy difícil justificar tanto para el trabajador como para la empresa. Por todo ello, y tras haber estudiado múltiples convenios colectivos de empresas, podemos concluir que la mayoría de ellas optan por establecer un importe a tanto alzado por el que se compensen al empleado aquellos gastos originados por el desempeño de sus funciones en remoto, los cuales suelen tener la consideración de rendimiento dinerario para el trabajador.

CUARTA. - Al igual que el Gobierno español, el resto de los países de la UE han ido adoptando determinadas medidas en sus normativas internas con el objetivo de establecer unas pautas mínimas sobre la tributación de las retribuciones recibidas por los

empleados en concepto de herramientas de trabajo y coste de los suministros derivados de una prestación de servicios a distancia. En todos ello, se establece que siempre la utilización de los equipos se exclusiva a la actividad empresarial, los mismos no tendrán consideración de retribución sujeta para el trabajador. Sin embargo, el posicionamiento de cada EM diverge en cuanto a la remuneración que se debe realizar por la asunción de los gastos de suministro derivados del trabajo a distancia.

2. Propuestas de mejora

Una vez analizadas los principales resultados extraídos del análisis realizado, y como último punto de este trabajo, se van a exponer una serie de recomendaciones en cuanto al desarrollo de ciertos aspectos críticos identificados en el desarrollo de este estudio. El primordial objetivo de estas medidas es el establecer puntos de mejora que puedan ser implantados por la normativa estatal, así como en los convenios colectivos de distintas compañías. De esta forma, se pretende dar mayor seguridad jurídica y prevenir posibles desigualdades para los trabajadores que se han visto obligados a prestar sus servicios a distancia, debido a la pandemia ocasionada por el COVID-19.

PRIMERA. - El desarrollo e implantación de una aplicación por parte de las empresas para que, los trabajadores puedan justificar los gastos de suministro incurridos en un determinado mes, los días en los que han prestado sus servicios de manera telemática o si han necesitado obtener algún dispositivo o herramienta para el desarrollo de su trabajo. Así, el empleado podrá anotar tanto el importe que se le debe remunerar junto con la factura o recibo correspondiente. La aplicación debería estar implantada en los dispositivos propiedad de las empresas y ofrecer la posibilidad de ser descargada en otros dispositivos como teléfonos móviles, para que el trabajador pueda cumplimentar los gastos desde cualquier localización y mediante la utilización de la cámara de su móvil.

SEGUNDA. - La incorporación de ayudas tributarias por parte del Ejecutivo español para la implementación del teletrabajo y la flexibilización de la jornada laboral. Por un lado, podrían implementarse una deducción fiscal para que las entidades (no solo PYMES) puedan adquirir equipos propios, con los cuales los trabajadores puedan desarrollar su trabajo desde fuera de las instalaciones de la compañía y mantener la comunicación con la misma. Por otro lado, las empresas podrían tomar medidas de flexibilización de la jornada laboral para que se adapten a las necesidades de los teletrabajadores, siempre y cuando se cumplan los objetivos establecidos.

TERCERA. - El establecimiento por parte de las empresas de medidas de reembolso para los gastos en los que el trabajador incurra como consecuencia del teletrabajo. Estas pautas deberán concretar entre otras cosas: el importe máximo que la entidad va a reembolsar al empleado en concepto de suministro, la propiedad de las herramientas de trabajo que el trabajador deba utilizar en el desarrollo de la prestación de servicios, el uso exclusivo o no de los equipos en posesión de los empleados etc. Todo ello, deberá de establecerse previamente mediante un convenio colectivo o en el propio contrato laboral firmado por ambas partes, y en todo caso antes del comienzo de la prestación.

CUARTA. - Para evitar el incumplimiento de estos derechos y el desamparo de los teletrabajadores, el Gobierno debería desarrollar una normativa que recogiera el

compromiso de asumir los costes de los medios técnicos de la prestación no presencial, que concrete lo establecido en el RD 28/2020. Sin embargo, en esta ocasión nuestra propuesta se encamina a reproducir literalmente el compromiso adquirido en el Acuerdo 2007 en la Administración General consistente en que cada comunidad autónoma debe facilitar el equipamiento y las líneas de comunicación necesarias y la financiación de los costes de su utilización para el desarrollo de las funciones no presenciales.

VII. REFERENCIAS

1. Bibliografía

ABA CATOIRA, A: “Intervenciones en derechos y libertades por causa de emergencia sanitaria”, en RODRÍGUEZ AYUSO, J. F. (dir.) y ELENA ATIENZA MACÍAS, E. (dir.): “Retos jurídicos ante la crisis del COVID-19”, *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020.

ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.), “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, 3ª ed., *Tirant Lo Blanch*, Valencia, 2015.

ARRUGA SEGURA, M.C.: “La transformación digital en las relaciones laborales y en la organización del trabajo” Prólogo. *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020.

DE LAS HERAS GARCÍA, A.: “El teletrabajo en España: un análisis crítico de normas y prácticas” *Ediciones CEF*. Madrid, 2016.

FERREIRO LAPATZA, J.J., PALAO TABOADA, C, LASARTE ÁLVAREZ, J. y MARTÍN QUERALT, J: “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” *Civitas*, Madrid, 1983.

GARCÍA ARANDA SOTO, E. “Las Retribuciones en Especie del Trabajo Personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”- *Editorial Aranzadi*, Navarra, 2002.

LLAMOSAS TRAPAGA, A.: “Relaciones laborales y nuevas tecnologías de la información y comunicación” *Dykinson, S.L.* Madrid, 2015

MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: “La tributación de los rendimientos de trabajo percibidos en especie”, *Marcial Pons*. Madrid, 1998.

MARTOS, J.J. “Criterios de Sujeción de las Rentas del Teletrabajo Internacional. Residencia Fiscal y Doble Imposición Internacional.” Universidad de Granada, *Revista iberoamericana de relaciones laborales Nº 11*, 2001-2002.

MEDINA CEPERO, J.R.: “La residencia fiscal de las personas físicas.” *Boletín Aranzadi Fiscal* num.9/2002. Navarra, *Editorial Aranzadi, S.A.U.*, 2002

MELLA MÉNDEZ, L. y VILLALBA SÁNCHEZ, A. (Coord): “Trabajo a Distancia y Teletrabajo” *Thomson Reuters Aranzadi*. España, 2015

MELLA MÉNDEZ, L.: “Comentario general al Acuerdo Marco sobre el Teletrabajo” *Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica. Wolters Kluwer*, 2003

MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Las retribuciones es especie en el trabajo personal en la Ley de IRPF”. *Lex Nova*, Valladolid, 1994.

ORTEGA LOZANO, P.G.: “Implicaciones laborales y de seguridad social consecuencia del COVID-19: especial referencia a la suspensión y reducción de la jornada”, en RODRÍGUEZ AYUSO, J. F. (dir.) y ELENA ATIENZA MACÍAS, E. (dir.): “Retos jurídicos ante la crisis del COVID-19”, *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020

“Análisis de las consecuencias fiscales del teletrabajo”

PÉREZ ROYO, F. “Derecho Financiero y Tributario, Parte General” *Civitas* 8ª ed. Madrid 1998

POQUET CATALÁ, R.: “Permiso retribuido recuperable y adaptación de jornada”, en GUÍA PRÁCTICA Efectos Jurídicos del Coronavirus (Covid-19) *Wolters Kluwer*, Madrid, septiembre 2020

SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S: “Tributación de no residentes y concierto económico”, en MERINO JARA, I (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, I.: “La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional” *CISS*, Donostia- San Sebastián, febrero 2018

SIERRA BENITEZ, E.M.: “El teletrabajo en España: aspectos teórico-prácticos de interés- Capítulo II Trabajo a distancia y relación individual: aspectos críticos (I)”, *Wolters Kluwer*, Madrid, 2017.

2. Legislación

Normativa nacional

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. (BOE núm. 285, de 29/11/2006.)

Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE núm. 67, de 14/03/2020)

Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE núm. 73, de 18 de marzo de 2020, páginas 25853 a 25898 (46 págs.)

Real Decreto-ley 10/2020, de 29 de marzo, por el que se regula un permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población en el contexto de la lucha contra el COVID-19. (BOE núm. 87, de 29 de marzo de 2020)

Normativa UE

Reglamento (CEE) nº 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. DOU. Bruselas, julio 1971

4. Jurisprudencia

- STS núm. 3597/1986 (Sala de lo Contencioso) del 24 de junio de 1986, (RJ/1986/3595)
- STS núm. 4305/2017 (Sala de lo Contencioso) del 28 de noviembre de 2017, (RJ/1829/2017)
- STS núm. 4434/2017 (Sala de lo Contencioso) del 28 de noviembre de 2017, (RJ/807/2017)
- STS núm. 8107/2005 (Sala de lo Contencioso) del 15 de diciembre de 2005, (RJ/702/2001)
- STS núm. 3062/2020 (Sala de lo Contencioso) del 23 de septiembre de 2020, (RJ/ 1196/2020)
- STSJ Cataluña de 22 de diciembre de 2005 (RJ 55/2005)
- STSJ Madrid de 8 de marzo de 2002 (RJ 1544/2002)

3. Doctrina administrativa

Artículos doctrinales:

BÁEZ MORENO, A. y LÓPEZ LÓPEZ, H.: “Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020” Madrid, junio 2020 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3624152

ESCUADERO RODRÍGUEZ, Ricardo, “Teletrabajo” en “Descentralización productiva y nuevas formas organizativas del trabajo”: *X Congreso Nacional de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, Zaragoza, 28 y 29 de mayo de 1999.

GARCÍA CALVENTE, Y.: “Avances y desafíos en la regulación del teletrabajo: reflexiones desde el ingreso y el gasto público en un contexto de pandemia” - *Revista Nueva Fiscalidad*, nº3, julio-septiembre 2020.

“Análisis de las consecuencias fiscales del teletrabajo”

IZQUIERDO CARBONERO, F.J.: “El teletrabajo”, *Cuadernos prácticos, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad*, 2006

Memento práctico Laboral, ed., Francis Lefebvre, Madrid, 2008 (actualizado a noviembre 2020)

Consultas de la Dirección General de Tributos:

- V1983-20, de 17 de junio de 2020
- V0589-20, del 16 de marzo de 2020
- V1183-11 de 12 de mayo de 2011
- V0755-13 del 12 de marzo de 2013
- V0932-14 de 2 de abril de 2014

4. Otros recursos

Webminars

- Jornada Cátedra Deloitte Legal de Tributación Empresarial de la Facultad de Derecho de Comillas-ICADE: Retribución en especie: potenciales implicaciones derivadas del teletrabajo. Webminar impartido el 21 de octubre de 2020

Informes

- Informe Trimestral de la Economía Española. Proyecciones macroeconómicas de la economía española (2020-2022): contribución del Banco de España al ejercicio conjunto de proyecciones del Eurosistema de septiembre de 2020. Boletín Económico 3/2020, Banco de España
- Informe OCDE “Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis”, publicado el 3 de Abril de 2020 https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2f3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis
- Informe sobre Índice de la Economía y la Sociedad Digitales (DESI) 2020, elaborado por la Comisión Europea. <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/scoreboard/spain>

Convenios/Modelos

- Convenio colectivo de «empresas vinculadas a Telefónica de España, SAU, Telefónica Móviles España, SAU y Telefónica Soluciones de Informática y Comunicaciones, SAU» (Resolución DGE de 28 diciembre 2015; BOE de 21 enero).
- Convenio colectivo «BP Oil España, SA» (BOE 22 de agosto 2014, núm. 205).
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Décima Edición, noviembre 2017