

Francisco Javier Arrieta Idiakez
Dirección y coordinación

Consecuencias jurídicas de la transición digital. Especial mención al empleo

LABORAL

**CONSECUENCIAS JURÍDICAS
DE LA TRANSICIÓN DIGITAL.
ESPECIAL MENCIÓN AL EMPLEO**

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

LUIS PRIETO SANCHÍS

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

ISABEL FERNÁNDEZ TORRES

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

RICARDO ROBLES PLANAS

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ

Director de publicaciones

CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA TRANSICIÓN DIGITAL. ESPECIAL MENCIÓN AL EMPLEO

Francisco Javier Arrieta Idiakez

Dirección y coordinación

AUTORES

Vega María Arnáez Arce

Francisco Javier Arrieta Idiakez

Alberto Atxabal Rada

Enrique Gadea Soler

Eba Gaminde Egia

Santiago Larrazabal Basañez

Gonzalo Martínez Etxeberria

Colección: Atelier Laboral

Director:

José Ignacio García Ninet

Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social



Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reproducere, plagiar, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2025 Los autores

© 2025 Atelier

Santa Dorotea 8, 08004 Barcelona

e-mail: atelier@atelierlibros.es

www.atelierlibrosjuridicos.com

Tel. 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-19773-89-0

Depósito legal: B 14802-2025

Diseño y composición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona

www.addenda.es

Impresión: Safekat

Capítulo 3

LA FISCALIDAD DEL TRABAJO A DISTANCIA POR CUENTA AJENA DE LAS PERSONAS TRABAJADORAS RESIDENTES

Alberto Atxabal Rada

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Deusto

1. INTRODUCCIÓN

La crisis sanitaria y económica provocada por el COVID-19 trajo consigo u «obligó» a la generalización del trabajo a distancia en España¹, y más concretamente dio lugar a la utilización del teletrabajo por un numeroso volumen de personas trabajadoras de la noche a la mañana. Gracias a este mecanismo se pudo asegurar el mantenimiento de la actividad durante la pandemia y garantizar la prevención frente al contagio. Es decir, la crisis sanitaria hizo que el trabajo a distancia se mostrara como el mecanismo más eficaz para asegurar el mantenimiento de la actividad durante la pandemia y para garantizar la prevención fren-

1. Así, en un primer momento, el artículo 5 del 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 de 18 de marzo de 2020, núm. 73), estableció el carácter preferente del trabajo a distancia, cuya vigencia se vio prorrogada por el artículo 15 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril de 2020, núm. 112), manteniéndose hasta 3 meses después del fin de la vigencia de la declaración del estado de alarma, esto es, hasta el 21 de septiembre de 2020.

te al contagio. Durante la crisis sanitaria no solo se reforzó la tendencia a la normalización del trabajo a distancia que ya se anticipaba con anterioridad a la misma, sino que incluso su utilización se llegó a configurar como preferente².

El trabajo a distancia, en su concepción clásica de trabajo a domicilio, como aquel que se realiza fuera del centro de trabajo habitual y sin el control directo por parte de la empresa y vinculado a sectores y ámbitos geográficos muy concretos, se ha visto superado por la realidad de un nuevo marco de relaciones y un impacto severo de las nuevas tecnologías. En la actualidad, más que trabajo a domicilio lo que existe es un trabajo remoto y flexible, que permite que el trabajo se realice en nuevos entornos que no requieren la presencia de la persona trabajadora en el centro de trabajo³.

El trabajo a distancia, entendido como trabajo que se realiza fuera de los establecimientos y centros habituales de la empresa y del que el teletrabajo es una subespecie que implica la prestación de servicios con nuevas tecnologías, ha sido objeto de regulación tanto en el ámbito interno como en el ámbito comunitario e internacional.

En el ámbito comunitario, 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), firmaron, ya en el año 2002, el Acuerdo Marco Europeo sobre Teletrabajo⁴, suscrito por los interlocutores sociales europeos en julio de 2002 y revisado en 2009, a fin de dar más seguridad a los teletrabajadores y las teletrabajadoras por cuenta ajena en la UE. En dicho Acuerdo se define el teletrabajo como una forma de organización o de realización del trabajo utilizando las tecnologías de la información, en el marco de un contrato o de una relación laboral, en la que un trabajo que

2. En algunos países las cifras reflejan claramente esta preferencia de uso: por ejemplo, en Finlandia durante la pandemia el uso del teletrabajo alcanzó el sesenta por ciento. Asimismo, en países como Francia, Portugal o Italia, el uso del trabajo a distancia se configuró con cierto grado de obligatoriedad o de preferencia frente a otras formas de actuación empresarial durante la pandemia. Según la encuesta de Eurofound «Living, working and COVID-19», casi cuatro de cada diez personas trabajadoras (un treinta y siete por ciento) empezaron a teletrabajar a causa de la pandemia (un treinta por ciento en España). Esto ha contribuido a que el número de horas trabajadas haya disminuido menos en aquellos países en que el teletrabajo ha aumentado en mayor proporción. De forma similar, en una encuesta a PYMES realizada por CEPYME, se asume el teletrabajo como la medida estrella para afrontar la crisis del coronavirus, en un cuarenta y seis por ciento de los casos. Véase el apartado II de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 28/2020, de 22 de septiembre (BOE de 23 de septiembre de 2020, núm. 253).

3. Véase el apartado III de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 28/2020, de 22 de septiembre.

4. El objeto del Acuerdo era elaborar un marco general a escala europea sobre las condiciones laborales de teletrabajadoras y teletrabajadores y compaginar las necesidades de flexibilidad y seguridad que son comunes a estos y a las empresas. El Acuerdo otorga a las personas trabajadoras a distancia la misma protección global que a las que ejercen sus actividades en los locales de la empresa. Véase el apartado I de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 28/2020, de 22 de septiembre.

también habría podido realizarse en los locales de la empresa, se ejecuta habitualmente fuera de estos.

En el ámbito de la normativa interna española, con anterioridad a la pandemia, la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral⁵, modificó la ordenación del tradicional trabajo a domicilio para dar acogida al trabajo a distancia basado en el uso intensivo de las nuevas tecnologías. De acuerdo con esta modificación, el trabajo a distancia estaba definida en el artículo 13 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre⁶, como aquel en que «la prestación de la actividad laboral se realice de manera preponderante en el domicilio de la persona trabajadora o en el lugar libremente elegido por este de modo alternativo a su desarrollo presencial en el centro de trabajo de la empresa».

La Ley 10/2021, de 9 de julio, del Trabajo a Distancia⁷, vino a establecer un marco regulatorio suficiente para dar respuesta a las necesidades regulatorias de esta forma de trabajo⁸. No obstante, esta Ley se limita al ámbito laboral, y no recoge medidas fiscales, pero permite fijar la realidad jurídica del trabajo a distancia sobre la que la norma tributaria debe actuar.

Esta virtualización de las relaciones laborales desvincula o deslocaliza a la persona trabajadora de un lugar y un tiempo concretos, lo que sin duda puede traer consigo notables ventajas en el ámbito laboral⁹. No obstante, el trabajo a distancia también dejó entrever las carencias de su regulación en distintos ámbitos del Derecho¹⁰, y entre ellos, en el tributario cuya normativa no estaba preparada para responder adecuadamente a una generalización de esta modalidad de trabajo. Por ejemplo, las dificultades asociadas a la falta de servicios básicos en el territorio, como la conectividad digital o servicios para la concilia-

5. BOE del 7 de julio de 2012, núm. 162.

6. BOE de 24 de octubre de 2015, núm. 255.

7. BOE de 10 de julio de 2021, núm. 164.

8. La Ley 10/2021 parte de la base del Real Decreto Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de Trabajo a Distancia

9. Entre otras, mayor flexibilidad en la gestión de los tiempos de trabajo y los descansos; mayores posibilidades, en algunos casos, de una autoorganización, con consecuencias positivas, en estos supuestos, para la conciliación de la vida personal, familiar y laboral; reducción de costes en las oficinas y ahorro de costes en los desplazamientos; productividad y racionalización de horarios; fijación de población en el territorio, especialmente en las áreas rurales; compromiso y experiencia de la persona empleada; atracción y retención de talento o reducción del absentismo. Véase el apartado III de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 28/2020, de 22 de septiembre.

10. El trabajo a distancia presenta posibles inconvenientes por lo que se refiere a la protección de datos, brechas de seguridad, tecnoestrés, horario continuo, fatiga informática, conectividad digital permanente, mayor aislamiento laboral, pérdida de la identidad corporativa, deficiencias en el intercambio de información entre las personas que trabajan presencialmente y aquellas que lo hacen de manera exclusiva a distancia. Véase el apartado III de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 28/2020, de 22 de septiembre.

ción laboral y familiar, o el traslado a la persona trabajadora de costes de la actividad productiva sin compensación alguna, entre otros¹¹.

La urgencia en la implantación del teletrabajo como respuesta a las restricciones y medidas para hacer frente a la pandemia, en un contexto legal caracterizado por la casi total ausencia de regulación específica, se ha traducido en una suerte de desequilibrio de derechos y obligaciones entre empresas y personas trabajadoras, también en el ámbito tributario. Todo ello nos obliga a analizar las normas tributarias vigentes aplicables al trabajo a distancia desde una perspectiva crítica y sabedores de que regulan una realidad provocada por la generalización de esta forma de trabajo, para la que no fueron concebidas.

El objetivo de este capítulo consiste en analizar la regulación fiscal en vigor del trabajo a distancia, tanto la propia de territorio común como sus equivalentes de los Territorios Históricos del País Vasco. Sin embargo, no vamos a estudiar todas las posibilidades de trabajo a distancia que se pueden producir, sino que abordaremos aquellas situaciones que afectan a una persona trabajadora por cuenta ajena que trabaja fuera de su centro de trabajo. Principalmente, el análisis se va a centrar en los impuestos sobre la renta de los contribuyentes que gozan de residencia fiscal en España, es decir, en el IRPF, que afectará a la persona trabajadora por cuenta ajena, y en el Impuesto sobre Sociedades, que afectará a la persona empresaria empleadora de la citada persona trabajadora. Quedan fuera de este análisis el régimen fiscal aplicable a la persona trabajadora por cuenta propia cuando lo hace a distancia, así como las situaciones de extraterritorialidad en las que la persona trabajadora a distancia, lo sea por cuenta propia o ajena, se encuentra fuera de España desde donde lleva a cabo su prestación de servicios, de forma que escapa del ámbito territorial de aplicación de estos impuestos, que gravan solo las rentas obtenidas por contribuyentes residentes en España.

2. EL CONCEPTO DE TRABAJO A DISTANCIA

Con carácter previo al análisis de la normativa tributaria aplicable a esta forma de trabajo, debemos conocer el concepto de trabajo a distancia, esto es, debemos saber en qué consiste esta modalidad de trabajo y qué consecuencias tiene para la persona trabajadora y empleadora desde un punto de vista económico, que es donde surgirá la necesidad de abordar su calificación fiscal y su sujeción a uno u otro impuesto.

La Organización Internacional del Trabajo reguló, en su Convenio nº 177 y en la Recomendación nº 184, el trabajo a domicilio, entendiendo que esta mo-

11. Así, elementos como la entrega e instalación de equipos y medios necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia, los costes asociados a su uso y mantenimiento, el ejercicio de acciones formativas adecuadas y específicas, las limitaciones al acceso del lugar de trabajo cuando coincide con el domicilio de la persona trabajadora son condiciones esenciales de la regulación tributaria. Véase el apartado IV de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 28/2020, de 22 de septiembre.

dalidad 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.

Siguiendo estas pautas, la Ley 10/2021 define a nivel interno¹² el concepto de trabajo a distancia y el de teletrabajo por contraposición con el concepto de trabajo presencial. Así, el artículo 2 de la Ley 10/2021 denomina trabajo a distancia la forma de organización del trabajo o de realización de la actividad laboral conforme a la cual esta se presta en el domicilio de la persona trabajadora o en el lugar elegido por esta, durante toda su jornada o parte de ella, con carácter regular; y entiende que el teletrabajo es una subespecie o modalidad del trabajo a distancia que se caracteriza porque se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.

En este sentido, y estrictamente circunscrito al ámbito laboral, el artículo 11 de la Ley 10/2021 desarrolla el derecho a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas que las personas trabajadoras por cuenta ajena van a tener que utilizar para su prestación de servicios. Así, las personas que trabajan a distancia tendrán derecho 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. Además, en el caso de personas trabajadoras con discapacidad, la empresa asegurará que esos medios, equipos y herramientas, incluidos los digitales, sean universalmente accesibles, para evitar cualquier exclusión por esta causa.

Por otro lado, el artículo 12 de la Ley 10/2021 recoge el derecho al abono y compensación de gastos a la persona trabajadora por cuenta ajena. De esta forma, 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. Asimismo, se garantizará la atención precisa en el caso de dificultades técnicas, especialmente en el caso de teletrabajo.

Por último, el contrato de trabajo a distancia debe recoger, según establece el artículo 7.e) de la Ley 10/2021, el centro de trabajo de la empresa al que queda adscrita la persona trabajadora a distancia y donde, en su caso, desarrollará la parte de la jornada de trabajo presencial.

Dejando a un lado otros aspectos que laboralmente se deben recoger en el contrato de trabajo pero que tienen una trascendencia menor en el ámbito tributario, la dotación de medios, la compensación de gastos y la determinación del centro de trabajo exceden del ámbito laboral y tienen relevancia fiscal para la empresa y para la persona trabajadora por cuenta ajena, en lo que hace referencia a los impuestos que cada uno de ellos debe satisfacer a la Hacienda Pública.

12. Esta definición supone una aportación transversal e integrada del concepto de trabajo a distancia para todo el ordenamiento jurídico interno. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 19.

3. LA RESIDENCIA HABITUAL Y EL TRABAJO A DISTANCIA POR CUENTA AJENA

Sin embargo, la posible deslocalización del trabajo a distancia permite a la persona trabajadora desarrollar su actividad desde cualquier país para una empresa que, a su vez, puede estar situada en cualquier país. En otras palabras, debemos fijar la residencia fiscal de las personas trabajadora y empleadora para determinar la normativa fiscal aplicable al trabajo a distancia. En este capítulo nos vamos a centrar en aquellas situaciones donde resulta aplicable la norma fiscal española, ya sea de territorio común o de territorio foral, primando la tributación de los residentes en territorio español.

Las distintas medidas adoptadas en materia de trabajo a distancia pueden tener consecuencias fiscales. Como hemos mencionado anteriormente, la entrega por parte de la empresa a la persona trabajadora de los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de su actividad o la compensación de los gastos en los que incurra podrían tributar en el IRPF de la persona trabajadora, y la deducibilidad de estas entregas o compensaciones para el cálculo del beneficio fiscal gravado también tendría consecuencias fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de la persona empleadora (o en el IRPF de la persona empresaria individual empleadora, en su caso) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Pero estamos analizando en todo momento la situación de las personas empleadoras y las personas trabajadoras que tienen su residencia habitual en España y que, por tanto, están sometidas a gravamen por el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, ya sea de territorio común o de territorio foral.

El trabajo a distancia, y especialmente el teletrabajo, puede realizarse desde cualquier lugar, basta con tener una conexión a Internet. Por consiguiente, la persona trabajadora puede estar deslocalizada, fuera de España, e igualmente, la persona empleadora puede residir en otro Estado y contratar los servicios de una persona trabajadora residente en España. En otras palabras, el teletrabajo permite que las personas trabajadoras estén deslocalizadas, lejos de los centros de trabajo de la empresa para la que trabaja, permite que personas trabajadoras españolas trabajen para empresas situadas en el extranjero y viceversa.

Por tanto, vamos a aclarar los supuestos en los que se aplica la normativa fiscal española, ya sea de territorio común o de territorio foral, y los criterios para fijar la residencia habitual en España, y en los territorios forales, porque las personas residentes en España serán generalmente los sujetos a la normativa fiscal. Veamos, pues, las situaciones que se pueden generar.

3.1. La residencia habitual fuera de España de cualquiera de las personas vinculadas laboralmente

En este capítulo nos vamos a centrar en las relaciones laborales donde tanto la persona trabajadora como la persona empleadora son residentes en España. Y

dejamos fuera de nuestro análisis aquellas situaciones en las que cualquiera de las dos personas relacionadas por el vínculo laboral no es residente, principalmente cuando la persona trabajadora no lo es. Evidentemente, si tanto la persona trabajadora como la empleadora no son residentes en España, los rendimientos del trabajo que pudieran obtener a través del teletrabajo quedan fuera del ámbito territorial de aplicación de los impuestos sobre la renta en España¹³. La cuestión se puede plantear, pues, cuando la persona trabajadora no reside en España, pero percibe remuneraciones de una empresa residente en el territorio español.

Así, si la persona trabajadora no fuera residente en España y teletrabaja desde otro Estado de residencia para una empresa residente en territorio español, estaría obteniendo unas rentas que no derivan directa ni indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español. Estas rentas se consideran no obtenidas en España por lo que no estarían sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni al Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En este sentido, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo de 5/2004, de 5 de marzo¹⁴ (en adelante TRLIRNR), dispone que son contribuyentes por este impuesto: a) las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por su parte, el artículo 12.1 del citado texto refundido, establece que constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los no residentes. Por lo tanto, si la persona trabajadora es residente de otro Estado, estaría sujeta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes por las rentas de fuente española que pudiera obtener. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 13.1.c).1º del TRLIRNR, se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos del trabajo cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. En consecuencia, cuando las retribuciones satisfechas no deriven directa o indirectamente de una actividad personal de la persona trabajadora desarrollada en territorio español, dichos rendimientos no estarán sujetos a tributación en España. En definitiva, como concluye la Dirección General de Tributos¹⁵, las remuneraciones satisfechas por la empresa residente en España a la persona trabajadora por el trabajo que desarrolla en otro Estado a través del teletrabajo no estarán sujetas a imposición en España, por tratarse de unas remuneraciones que derivan de una actividad personal que no se desarrolla en territorio español, por lo que tampoco existirá obligación de retener por parte de la entidad pagadora.

Otra posibilidad sería aquella en la que una persona trabajadora por cuenta ajena que trabaja a distancia no sea residente fiscal en España, pero que durante un periodo inferior a 183 días trabaje desde España. En este caso, la renta que obtenga

13. Véase MARTOS GARCÍA, 2002: 185-186.

14. BOE de 12 de marzo de 2004, núm. 62.

15. Véanse las consultas V0755-13, de 12 de marzo de 2013 y V2631-22, de 27 de diciembre de 2022.

en España quedará sometida al Impuesto sobre la Renta de No Residentes [artículo 13.1.c) del TRLIRNR] por el criterio de territorialidad y deberá pagar el impuesto correspondiente en España, salvo que resulte de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición internacional que España haya firmado con el territorio de residencia fiscal de la persona trabajadora, y el Convenio establezca otra cosa. No obstante, es interesante destacar la opción que ofrece el artículo 46 del TRLIRNR para aquellos no residentes en España que lo sean en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que podrán solicitar que su tributación en España se calcule en función de las normas del IRPF cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en España supongan, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta. En este caso, si la cuota a pagar en el IRPF resulta inferior a la ya satisfecha en el IRNR, procederá la devolución del exceso.

Cualquier otra combinación sobre la residencia de las personas vinculadas laboralmente conllevará la residencia habitual de la persona trabajadora en España, y los rendimientos del trabajo que obtengan quedarán sometidos a imposición en España por su renta mundial, por tener su residencia habitual en este territorio. Las situaciones que pueden darse son básicamente dos o, si se quiere, dos que confluyen en una misma. Por una parte, hablamos de aquellos supuestos donde la persona trabajadora es residente en España. El hecho de que la persona trabajadora teletrabaje no supone una diferencia relevante respecto a si dicha actividad se realiza de manera presencial, por lo que sus rendimientos estarían sujetos al IRPF. Por otra parte, nos podemos encontrar con una situación donde una persona trabajadora que teletrabaja y reside en otro Estado decide desplazarse a España. En este caso, la persona residente en el extranjero, una vez haya establecido su residencia en España, será considerado residente fiscal en España en el período impositivo correspondiente pasando a tributar, en este momento, en España por su renta mundial¹⁶. En ambos casos, es irrelevante que la empresa pagadora de las remuneraciones del trabajo sea residente en España o no lo sea¹⁷, puesto de dichas rentas quedarán sometidas al IRPF, si bien la persona trabajadora que se desplaza a España podrá acogerse al régimen fiscal especial de impatriados¹⁸ si cumple con los requisitos previstos en la normativa tributaria.

16. El régimen de trabajadores desplazados permite, en virtud del artículo 93 de la LIRPF, a las personas trabajadoras que se desplacen a territorio español por motivos laborales elegir entre tributar por el IRPF, como cualquier residente, o sin perder la condición de contribuyentes de este impuesto, tributar conforme a la normativa del IRNR para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, opción que conllevará evitar la progresividad del IRPF.

En el caso de los Territorios Históricos del País Vasco, la opción para los trabajadores desplazados es un régimen especial del IRPF (artículo 56.bis de las NFIRPF), si bien se limita al desempeño de trabajos especialmente cualificados, relacionados, directa y principalmente, con actividades de investigación y desarrollo, científicas, de carácter técnico o financiero, de organización, gerencia, control económico-financiero o comerciales. El régimen especial consiste en una exención del 30% de los rendimientos íntegros del trabajo, la deducibilidad de los gastos del desplazamiento, y la exención de los rendimientos de capital procedentes de bienes situados en el extranjero.

17. Véanse las consultas V0057-23, de 17 de enero de 2023 y V2614-22, de 23 de diciembre de 2022.

18. Véase ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO, 2010: 23-94.

La respuesta a cualquiera de las dos situaciones es independiente de la residencia habitual de la empresa pagadora, sea o no residente en España. En otras palabras, aunque la empresa pagadora sea residente en otro Estado, vendrá obligada a practicar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo satisfechos a la persona trabajadora residente en España, como si fuera una empresa residente en territorio español. A estos efectos, afirma la Dirección General de Tributos¹⁹, será de aplicación el artículo 99 de la Ley del IRPF²⁰ (en adelante, LIRPF), cuyo punto 2 señala que las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan (...). Es decir, aunque la entidad pagadora de las rentas del trabajo sujetas al impuesto sea una entidad no residente, tendrá obligación de retener cuando opere en territorio español mediante establecimiento permanente, o en caso de que actúe sin establecimiento permanente únicamente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan.

Del mismo modo, las personas trabajadoras que desarrollen su prestación laboral a distancia para una entidad no residente tendrán derecho a que se les apliquen las ventajas fiscales y reglas tributarias del mismo modo que se les aplican a las personas trabajadoras de una entidad residente, y que analizaremos en las próximas líneas.

3.2. La residencia habitual de la persona trabajadora en España

Partimos, por consiguiente, del supuesto en el que la persona trabajadora reside habitualmente en España y se somete, en consecuencia, a los impuestos sobre la renta aplicables en territorio español, y principalmente, al IRPF. Antes de comenzar a analizar la normativa tributaria aplicable a esta persona trabaja-

19. Véase la consulta V0597-20, de 16 de marzo de 2020. En igual sentido, se pronunció la consulta V3286-17, de 27 de diciembre de 2017.

20. 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 de 29 de noviembre de 2006, núm. 285.

dora a distancia, debemos determinar su residencia en territorio español, y dentro del mismo, su residencia en territorio común o foral, para establecer la normativa aplicable a los rendimientos del trabajo que pudiera obtener. La primera cuestión que debemos aclarar, por tanto, es la residencia fiscal de la persona trabajadora.

3.2.1. Los criterios para determinar la residencia habitual en territorio común

A estos efectos, en la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la LIRPF, que fija dos criterios excluyentes entre sí y que se deben aplicar en el orden previsto legalmente²¹. Así, el apartado 1 del citado artículo 9 establece que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, en primer lugar, cuando permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas²², salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país²³. Igualmente, para determinar el período de permanencia, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. Por consiguiente, si a causa del trabajo a distancia un residente fiscal en España decide prestar su relación laboral en otro país, entiende la Dirección General de Tributos²⁴ que podrá continuar siendo considerado contribuyente del IRPF mientras no acredite su residencia fiscal en otra jurisdicción al poder presumirse su ausencia del territorio español como esporádica, salvo que la ausencia supere los 183 días²⁵. Y, por último, a pesar de dejar de ser residentes en España, el artículo 8.2 de la LIRPF establece una presunción *iuris et*

21. Debe advertirse que este segundo criterio es independiente 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. Véase GALAPERO FLORES, 2019: 8.

22. El Tribunal Supremo ha precisado el concepto de ausencia esporádica que «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». STS de 28 de noviembre de 2017 (núm. rec. 807/2017), F.J. 5°.

23. El mismo artículo matiza el cómputo de los 183 días de permanencia en el territorio, en el supuesto de países o territorios considerados como jurisdicción no cooperativa, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Una prueba testifical, no obstante, no sería admisible, por lo que sería aconsejable la utilización de otros medios de prueba como los pagos con tarjetas, la realización de gestiones bancarias a través de cajeros automáticos o sucursales en el territorio, etc. Véase CHICO DE LA CÁMARA, P., 2010: 37.

24. Véase la Consulta V2057-15, de 1 de julio de 2015.

25. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 28.

de iure por la que no perderán la condición de contribuyentes las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en una jurisdicción no cooperativa. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

Si, por la aplicación de este criterio, no fuera posible determinar la residencia habitual del contribuyente en algún territorio, acudiríamos al segundo criterio que recoge el artículo, esto es, será residente en territorio español siempre que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. En relación con los casos de trabajo a distancia, la Administración viene acogiendo como criterio para determinar la procedencia de la fuente de la renta del trabajo el centro de trabajo al que se haya adscrita la persona trabajadora por cuenta ajena, siendo irrelevante el lugar desde el que físicamente se desarrolla la actividad laboral²⁶.

Asimismo, la normativa del IRPF añade una presunción *iuris tantum* de residencia habitual en España. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél²⁷.

En definitiva, en la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, la persona trabajadora será considerada contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deduce del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

3.2.2. Los criterios para determinar la residencia habitual en territorio foral

Una vez determinada la residencia habitual de la persona trabajadora a distancia en España, nos resta un último paso: fijar la residencia en territorio común o en territorio foral de esa persona. En efecto, la residencia en uno u otro territorio va a condicionar las normas fiscales aplicables a la persona trabajadora a distancia, bien sean las de la normativa de la LIRPF estatal o las normativas forales del mismo impuesto.

La articulación territorial del Estado conlleva que en materia tributaria no exista un único órgano del que emane toda la normativa tributaria, sino que las

26. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 30.

27. No se equipara fiscalmente el matrimonio a las parejas de hecho, porque, como afirma el Tribunal Constitucional, responden a realidades jurídicas diferentes y no objetivamente comparables. STC 180/2001, de 17 de septiembre de 2001.

competencias para la creación de las normas fiscales se atribuyan a distintos órganos en función del territorio. Así, en el caso del País Vasco, serán las instituciones competentes de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (sus Juntas Generales y sus Diputaciones) quienes detenten las competencias para regular los impuestos que gravan los rendimientos del trabajo que se obtienen a distancia. De esta forma, la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los territorios de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa²⁸ se recoge principalmente en sus normas forales del IRPF (en adelante, NFIRPF) difiere parcialmente de la regulación del mismo impuesto en territorio común, si bien podemos adelantar que las diferencias normativas del impuesto entre los tres territorios son mínimas, por no decir inexistentes.

Como prevé el artículo 6 del Concierto Económico con el País Vasco²⁹, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco. Por consiguiente, la normativa del IRPF alavesa, vizcaína o guipuzcoana resultará aplicable a la persona trabajadora a distancia cuando sea residente en alguno de los tres Territorios Históricos del País Vasco, y será la que determine el régimen fiscal aplicable a esa forma de desarrollo del trabajo por cuenta ajena a distancia.

Debemos, por tanto, determinar la residencia habitual de la persona trabajadora en el País Vasco siguiendo los criterios establecidos en el Concierto Económico. En concreto, de acuerdo con lo indicado en el artículo 43 del Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en el País Vasco, aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

- a) Criterio de permanencia. Cuando permanezcan en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo. Para realizar este cómputo, no deben descontarse las ausencias temporales. A este respecto, se presume que una persona permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual, salvo prueba en contrario.
- b) Criterio del principal centro de intereses. En los supuestos en los que no sea posible determinar la residencia de un contribuyente atendiendo al criterio anterior, se considerará que reside en el País Vasco cuando

28. En el caso de Álava se trata de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, núm. 140, de 9 de diciembre de 2013, Suplemento). En el caso de Bizkaia se trata de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 238, de 13 de diciembre). Por último, en el caso de Gipuzkoa estamos hablando de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (Boletín Oficial de Gipuzkoa, núm. 13, de 22 de enero de 2014).

29. Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. BOE de 24 de mayo de 2002, núm. 124.

obtenga en él la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluidas las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles eventualmente imputadas en transparencia fiscal (salvo las profesionales).

- c) Criterio de la última residencia declarada. Por último, si no puede determinarse la residencia habitual de sujeto pasivo atendiendo a los criterios anteriores, se considera que reside en el País Vasco cuando radique en él la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como ya se ha indicado, estas reglas son de aplicación sucesiva, de modo que primero debe analizarse el criterio de permanencia. Sólo si por aplicación de este criterio no cabe determinar la residencia, se acude al de ubicación del principal centro de intereses. Finalmente, si tampoco a través de esta segunda regla resulta posible fijar la residencia del contribuyente, éste debe presentar su autoliquidación del Impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada.

Se añade una presunción de residencia para los contribuyentes casados. Cuando se presume que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Como vemos, las normas fiscales aplicables en función de la residencia habitual de la persona trabajadora afectan a la fijación de su impuesto personal sobre la renta (IRPF), pero hay otros aspectos de la tributación sobre los rendimientos del trabajo que no se determinan en función de la residencia fiscal de la persona trabajadora, sino que toman en consideración otros criterios como sucede en materia de pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo obtenidos por la persona que teletrabaja. En este caso, la residencia de la persona trabajadora no resulta relevante, sino el centro de trabajo al que esté adscrita³⁰. En otras palabras, será la localización del citado centro de trabajo la que determine las competencias normativas y exaccionadoras para los Territorios Históricos o para el Estado. En concreto, y en virtud del artículo 7.Uno.a) del Concierto Económico, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora³¹, al objeto de determinar la competencia para exigir las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo, así como la competencia normativa para cuantificar dichos pagos a cuenta.

30. Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 6/2018 de 28 de junio de 2018, confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo 1319/2019 de 4 de octubre de 2019.

31. Habrá que atender al lugar que, como tal, figure recogido en el contrato de trabajo de cada empleado. Véase MORIÉS JIMÉNEZ, 2019: 194.

Una vez fijada la residencia habitual de la persona trabajadora en un territorio, común o foral, pasamos, a continuación, a analizar las implicaciones fiscales que tiene el trabajo a distancia, tanto para la persona trabajadora como para la empleadora.

4. LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LA PERSONA TRABAJADORA POR LOS BIENES Y SERVICIOS RECIBIDOS O POR LOS GASTOS SUFRAGADOS POR LA EMPRESA

En virtud del artículo 17.1 de la LIRPF (y el artículo 15.1 de las NFIRPF de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa), «se considerarán 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». Es decir, como regla general, cualquier entrega o prestación de servicios que perciba una persona trabajadora de su empresa derivada de su relación laboral se considera una renta sujeta a gravamen, ya sea dineraria o en especie.

Igualmente, para que una renta sea calificada como retribución en especie, es necesario que se encuentre así pactada, como tal retribución en especie, con el personal, ya sea en el propio contrato de trabajo, en el convenio colectivo o en una disposición equivalente, de forma que la empresa venga obligada (por contrato, por convenio o por disposición equivalente) a facilitar los derechos, bienes o servicios de que se trate³². De modo que, para que exista una retribución en especie, no es necesario que sea el propio empleador quien realice la entrega o quien preste el servicio de que se trate de forma personal, pero sí que

32. Particularmente, procede distinguir entre los rendimientos en especie y los supuestos en los que únicamente se produce una mediación, por parte de quien satisface la renta, en el pago de gastos correspondientes a la persona trabajadora. Es decir, de aquellos supuestos en los que la empleadora se limita a abonar a un tercero una cantidad por orden y por cuenta de la persona trabajadora, toda vez que, en este último caso, la remuneración exigible por parte de este último (de la persona empleada) no consiste en la utilización, consumo u obtención de determinados bienes, derechos o servicios, sino en el abono de una contraprestación dineraria que, en lugar de serle pagada directamente, es entregada a un tercero, en virtud del mandato realizado por él mismo (por la persona empleada). De manera que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de ciertos bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos lo realiza directamente el empleador, previo descuento de su importe en nómina. Con lo que no existe retribución en especie, sino dineraria, cuando la empleadora se limita a realizar una simple mediación de pago, en los términos descritos, ya que, en estos supuestos, no se produce sino una mera aplicación de los rendimientos dinerarios correspondientes a la persona trabajadora. Véase la Instrucción 2/2023, de 3 de abril, de la Dirección General de Hacienda Foral de Bizkaia, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo.

exista un previo compromiso frente a los empleados de llevar a cabo dicha entrega, o de prestar el citado servicio (de forma adicional al pago de las retribuciones dinerarias).

La duda surge, por tanto, respecto a la recepción por parte de las personas trabajadoras de las entregas de bienes y prestaciones de servicios exigidos por la Ley 10/2021, puesto que son susceptibles de cumplir los requisitos de las rentas de trabajo en especie. Si tal calificación es correcta, la persona trabajadora verá sometidas a gravamen, como renta propia, la valoración fiscal de esas rentas en especie, de los bienes y servicios satisfechos por la empresa y entregados a la persona trabajadora a distancia. Dado que ello origina una renta para la persona trabajadora, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendría la consideración de rendimiento del trabajo sujetos a retención o ingreso a cuenta, debiendo incluirse en la declaración de la renta, lo que supondría, además, una mayor tributación.

No obstante, como prevé 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». De ello se desprende que no constituirá rendimiento del trabajo en especie si el uso es exclusivamente laboral. Por tanto, su calificación como renta en especie dependerá de su potencial utilización para fines privados³³.

Junto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia que pueden constituir renta en especie, la Ley 10/2021 posibilita que la empresa entregue dinero a la persona trabajadora para que ésta lo emplee en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para su actividad (ordenador, teléfono móvil, tablet, silla...) o le compense la utilización laboral de sus propios elementos personales. Estamos ante una renta dineraria. En estos casos, al igual que sucede con las rentas en especie, si las características del bien o servicio impiden un uso particular o éste se prohíbe por parte de la empresa, el cobro dinerario no tendrá impacto en el IRPF de la persona trabajadora³⁴. Es decir, la ausencia de fines particulares impide hablar de retribución³⁵ por lo que la obtención de esa cuantía queda fuera del ámbito del IRPF. En otro caso, si existe un uso particular de los bienes o servicios adquiridos gracias a los pagos realizados por la empresa, se trataría de una renta dineraria sujeta a gravamen en la persona trabajadora. No obstante, ante la dificultad de fijar su potencial uso privado, ROVIRA FERRER³⁶ propone de *lege ferenda* el establecimiento de una presunción de uso, como la que se aplica en el IVA, y que comentaremos más adelante.

33. Véase RANCAÑO MARTÍN y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, 2002: 781.

34. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 140.

35. Véase la consulta V0824-05, de 12 de mayo de 2005.

36. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 141.

4.1. La entrega de medios, equipos y herramientas a la persona trabajadora

Entre las medidas adoptadas por la Ley 10/2021, en materia fiscal cabe destacar aquellas relativas a los derechos a la dotación y mantenimiento de medios (artículo 11) y al abono y compensación de gastos (artículo 12) en favor de la persona trabajadora por la empresa, debido a las dudas que surgen en cuanto a su tratamiento fiscal dada la inexistencia de una regulación específica al respecto.

Como hemos visto, el artículo 11 de la Ley 10/2021 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, incluidos los consumibles y los elementos muebles, necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia. Asimismo, les deben facilitar su mantenimiento y la asistencia técnica que precisen junto a los costes que los trabajadores soporten por la realización de su actividad.

4.1.1. Las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que no suponen renta en especie

En el acuerdo de trabajo a distancia, por tanto, se entregan bienes o se prestan servicios en el ámbito de una relación laboral por parte de la empresa en favor de la persona trabajadora. Como regla general, cualquier contraprestación que reciba la persona trabajadora, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dineraria o en especie, que derive, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria (artículo 17 de la LIRPF), tiene la consideración de rendimiento del trabajo. Si se trata de una entrega de bienes o la prestación de un servicio se entiende que estamos ante una renta en especie sometida a gravamen, cuando se utilizan, consumen u obtienen, para fines particulares de la persona trabajadora, bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado. De ahí que se discuta si las entregas de bienes o las prestaciones de servicios necesarias para el desarrollo del trabajo a distancia, que obligatoriamente debe realizar la empresa en favor de la persona trabajadora, constituyen rendimientos del trabajo en especie sometidos a gravamen en el IRPF.

Como excepción a la regla general anterior, la Dirección General de Tributos³⁷ entiende que no existe retribución en especie cuando la empresa pone a disposición de la persona trabajadora las máquinas, útiles y herramientas de propiedad o titularidad de la empresa necesarias para que realice su trabajo. Ello será así tanto en el caso de que la puesta a disposición de los bienes se produzca en los locales de la empresa como cuando la persona trabajadora presta sus servicios fuera de dichos locales, en su domicilio o en otro lugar, como ocurre

37. Véase la consulta V0150-22, de 31 de enero de 2022.

en el caso del trabajo a distancia. No obstante, puede constituir una renta en especie siempre que la utilización, consumo u obtención de los bienes y servicios puedan tener potencialmente un fin particular o privado.

En definitiva, la recepción de entregas y prestaciones que no sean susceptibles de un uso particular, por las características del bien o servicio entregado³⁸ o porque así lo ha prohibido expresamente la empresa, no se podrán calificar como renta en especie porque su utilización será exclusiva para fines de la actividad económica y habrá una ausencia total de uso para fines privados. Por consiguiente, se trataría de una situación equivalente a la utilización de los medios necesarios para la prestación laboral en los locales de la empresa, que no generan ninguna renta susceptible de gravamen para la persona trabajadora.

4.1.2. La entrega de bienes o la prestación de servicios de uso mixto

Ahora bien, puede que el bien entregado a la persona trabajadora sea susceptible de más de un uso. Hablamos de uso mixto cuando el bien puede utilizarse para la actividad laboral y para uso particular de la persona trabajadora por cuenta ajena. Este uso potencial para fines particulares se calificará como renta en especie, como una forma de retribución en especie, además de la retribución dineraria que pueda percibir la persona trabajadora.

El potencial uso particular de los bienes entregados, aunque luego la persona trabajadora no haga uso privado de los mismos, condiciona la inclusión entre los rendimientos del trabajo de su valor a efectos fiscales. Si la persona trabajadora puede disponer del bien o servicio entregado para su uso particular, su obtención tributará como un rendimiento en especie. En estos casos, lo determinante³⁹ es que exista la posibilidad de realizar el uso privado independientemente de que el uso privado haya sido efectivo⁴⁰.

En el caso de algunos bienes, como los teléfonos móviles, deben ser considerados bienes indivisibles al no poder utilizarse de forma simultánea, sino alternativa, para una finalidad privada y para la actividad económica⁴¹. Es decir, incluso en el caso de que se pudiera demostrar que su utilización privada se limita a los días y horas inhábiles durante los que se interrumpe la actividad, la Dirección General de Tributos⁴² solo admite la deducibilidad de los gastos derivados de su adquisición si su uso es exclusivo para el desarrollo de la actividad y así queda acreditado. Esta regla es muy difícil que se pueda aplicar a tabletas, teléfonos móviles, ordenadores o mobiliario ergonómico.

Esta previsión normativa del artículo 42.1 de la LIRPF, sin embargo, cede ante la prohibición expresa de un uso particular que puede fijar la empresa. Por

38. Véase la consulta V1039-18, de 24 de abril de 2018.

39. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 129.

40. Véanse las consultas V1225-20, de 4 de mayo de 2020 y V1387-20, de 13 de mayo de 2020.

41. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 86.

42. Véanse las consultas V1625-20, de 27 de mayo de 2020 y V0601-14, de 6 de marzo de 2014.

ejemplo, la cesión de teléfonos móviles (y de sus accesorios como el cargador, cable, batería, tarjeta SIM, etc.) a la persona trabajadora para que realice su trabajo a distancia, donde se prohíbe su uso particular bien en el código de conducta de la compañía, en el convenio colectivo, en las políticas de uso de los diferentes elementos, en el acuerdo de trabajo a distancia, bien en las cláusulas contractuales recogida en el contrato de trabajo, no constituye un rendimiento tributario en especie⁴³. La firma de estos acuerdos viene expresamente contemplada en el artículo 17.3 de la Ley 10/2021⁴⁴.

4.1.3. La valoración de la renta en especie

La calificación como renta en especie de la entrega del bien o servicio a la persona trabajadora nos obliga a valorar dicha renta a efectos fiscales para imputársela a la persona trabajadora entre sus rendimientos del trabajo. La dificultad de una correcta valoración proviene del hecho de que, si bien el artículo 43 de la LIRPF contiene unas reglas específicas para la valoración de las rentas en especie vinculadas a la entrega de ciertos bienes (vivienda, vehículos, préstamos, viajes, manutención...), ninguno de los supuestos del trabajo a distancia se prevén expresamente, por lo que debemos acudir a la regla general contenida en el artículo 43.1 de la LIRPF que dispone que las rentas en especie se valorarán por su valor normal de mercado.

En otras palabras, se trata de determinar y poder probar la utilización privativa potencial, no la efectiva que pueda darse en cada caso, sin que existan recogidas en la normativa del impuesto unas reglas de reparto. La dificultad consiste en concretar la disponibilidad para uso particular de la persona trabajadora que dependerá de las características del bien entregado y de las funciones que vaya a desarrollar la persona trabajadora. Si el bien permite un uso mixto, privado y laboral, se deberá aplicar un criterio de reparto atendiendo al porcentaje de utilización de tales elementos por la persona trabajadora⁴⁵. Por tanto, nos encontraríamos ante una problemática que todavía no está resuelta que, por ese mismo motivo, va a generar inseguridad jurídica⁴⁶.

En este supuesto no se puede descartar la posibilidad de que se utilice el criterio que se viene aplicando a los coches de empresa en alguna resolución del Tribunal Económico Administrativo Central⁴⁷, esto es, considerar que los equipos han sido cedidos para su utilización con fines particulares todo período

43. Véase la consulta V0150-22, de 31 de enero de 2022.

44. Artículo 17.3 de la Ley 10/2021: «Los convenios o acuerdos colectivos podrán especificar los términos dentro de los cuales las personas trabajadoras pueden hacer uso por motivos personales de los equipos informáticos puestos a su disposición por parte de la empresa para el desarrollo del trabajo a distancia, teniendo en cuenta los usos sociales de dichos medios y las particularidades del trabajo a distancia».

45. Véase MALVÁREZ PASCUAL, 1998: 175.

46. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 133-134.

47. Véase la resolución del TEAC 00/156/2009, de 3 de diciembre de 2009.

distinto a la jornada laboral. De este modo, constituiría renta en especie la disponibilidad fuera del horario laboral, esto es, el periodo vacacional, los sábados, domingos, festivos y dieciséis horas diarias en los días laborables. Sin embargo, esta regla no resulta pacífica porque el artículo 43 de la LIRPF alude a la utilización para fines particulares y no a la facultad de utilización⁴⁸.

Ante la dificultad de fijar un criterio de reparto ecuaníme del uso particular de los bienes recibidos, ROVIRA FERRER⁴⁹ propone *de lege ferenda* el establecimiento de una presunción *iuris tantum* como la que se prevé para el uso de vehículos de turismo en el artículo 95.Tres.2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido⁵⁰ (en adelante, LIVA), es decir, la presunción de una afectación al 50% del vehículo a la actividad económica. Otra posibilidad, mucho más beneficiosa para el contribuyente, pasaría por modificar la normativa del impuesto incluyendo entre los supuestos de exención de los rendimientos del trabajo en especie los bienes y servicios entregados para el trabajo a distancia.

Por otro lado, la recepción por la persona trabajadora de las entregas de bienes y servicios necesarias para el desempeño de su trabajo a distancia viene exigida por la Ley 10/2021, aunque pueda existir un uso particular en algunos casos. Sin embargo, la finalidad perseguida por esta medida no es otra que impedir que las personas trabajadoras carguen con los costes económicos inherentes al trabajo a distancia. Por ello, el artículo 7 de la Ley 10/2021 se refiere expresamente a las entregas y suministros que exige el desarrollo del trabajo a distancia, de modo que la posibilidad de su utilización privada es claramente residual⁵¹. Este puede ser el motivo por el que los cursos de formación no se consideran renta en especie, aunque esa formación beneficie especialmente a la persona trabajadora (como un máster universitario⁵²). Por tanto, se produce un uso mayoritario del elemento patrimonial para el ejercicio del trabajo a distancia y una utilización residual del mismo para necesidades privadas del obligado tributario⁵³, debido a la obligatoriedad de la entrega de bienes y prestaciones de servicios por la Ley 10/2021⁵⁴.

Esta argumentación permite plantear la no sujeción al IRPF de las entregas de bienes o prestaciones de servicios vinculados al trabajo a distancia, y de esta forma, se equipararía con la realización del trabajo de manera presencial en los

48. Véase la SAN de 13 de abril de 2009 (núm. rec. 439/2006), F.J. 4º.

49. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 134.

50. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE de 29 de diciembre de 1992, núm. 312.

51. Según la Dirección General de Tributos (consulta 2100-00, de 20 de noviembre de 2000), cuando la utilización de un elemento entregado o de un servicio prestado por parte del empleador resulte necesario para la prestación laboral, su uso privado resulta irrelevante y no se entiende obtenido rendimiento en especie alguno. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 136.

52. Véanse las consultas V2371-09, de 23 de octubre de 2009 y V3207-14, de 28 de noviembre de 2014.

53. STS de 13 de junio de 2019 (núm. rec. 1463/2017). Véanse MORIES JIMÉNEZ, 2021: 43 y CHICO DE LA CÁMARA, 2021: 57.

54. Véase FRAGUA y ROSANES, 2020: 8.

locales de la empresa, donde la utilización de los bienes que la empresa pone a disposición de la persona trabajadora para que lleve a cabo su función nunca tiene la consideración de renta en especie.

4.2. El abono y la compensación de gastos a la persona trabajadora

El artículo 12 de la Ley 10/2021 reconoce el derecho al abono y compensación de gastos en el desarrollo del trabajo a distancia. Así, 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.

Por tanto, se trata de esclarecer el tratamiento fiscal que reciben las cantidades entregadas por la empresa en metálico para compensar determinados gastos en los que la persona trabajadora incurre al trabajar a distancia, con motivo del desarrollo de su actividad laboral, como puede ser la luz o la conexión a internet. Debemos aclarar si nos encontramos ante un rendimiento del trabajo dinerario por el importe total compensado o, por el contrario, se trata de un mero reembolso de los gastos satisfechos por el trabajador. Es evidente que se trata de una renta dineraria que deriva de la relación laboral o estatutaria, es decir, de un rendimiento del trabajo. Ahora bien, siempre que el importe abonado se corresponda con los costes ocasionados por el trabajo a distancia soportados por la persona trabajadora, su percepción carece de carácter retributivo y, en consecuencia, no será susceptible de imposición⁵⁵.

4.2.1. Los gastos abonados por la persona trabajadora y compensados por la empresa

En virtud del artículo 7.b) de la Ley 10/2021, el acuerdo entre la persona trabajadora y la empresa sobre el trabajo a distancia debe recoger la enumeración de los gastos que pudiera tener la persona trabajadora por el hecho de prestar servicios a distancia, así como la forma de cuantificación de la compensación que obligatoriamente debe abonar la empresa y momento y forma para realizar la misma, que se corresponderá, de existir, con la previsión recogida en el convenio o acuerdo colectivo de aplicación. La empresa debe sufragar los gastos necesarios para realizar el trabajo a distancia, independientemente del ahorro que la persona trabajadora pueda experimentar gracias a esta forma de

55. De modo análogo, la Dirección General de Tributos, ante la compensación dineraria a una persona trabajadora de los costes del combustible, reconoce que no es una retribución a la persona trabajadora, ya que no es su gasto sino el de la empresa que ha ordenado el desplazamiento en el vehículo. Véase la consulta V1930-20, de 12 de junio de 2020.

trabajo y de los costes que deje de tener por este motivo (por ejemplo, en forma de desplazamientos).

Podríamos hablar de los gastos por cuenta de un tercero, que beneficie a la persona trabajadora. El régimen de dietas exoneradas de gravamen encuentra su fundamento en el hecho de que las mismas no constituyen una retribución propiamente dicha para quien las percibe, sino que, con ellas, únicamente se pretende compensar por los gastos en los que incurren para la realización de su trabajo. Para que pueda apreciarse la existencia de un gasto por cuenta de un tercero, cuyo abono no dé lugar a ninguna renta sometida a gravamen, es necesario que los gastos en los que incurra la entidad pagadora tengan por objeto poner a disposición de los contribuyentes y las contribuyentes los medios necesarios para que puedan realizar su trabajo, entre los que, por ejemplo, se encuentran los necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia.

De manera que las cantidades abonadas a los y las contribuyentes en estos casos no estarán sujetas a gravamen cuando su percepción resulte equivalente a la puesta a disposición por parte del pagador de los medios materiales necesarios para que puedan realizar sus funciones. Por el contrario, si el pagador se limita a abonar unas cantidades a tanto alzado, sin que pueda acreditarse que vienen a compensar estrictamente los gastos que soportan los y las contribuyentes como consecuencia del ejercicio de las tareas de que se trate, estaremos en presencia de una verdadera retribución dineraria, sujeta y no exenta, como rendimiento del trabajo.

Un gasto discutible podría ser el pago del suministro de una línea de teléfono móvil. Al igual que sucede con la adquisición de los teléfonos móviles, el gasto correspondiente al suministro de la línea tampoco resulta deducible porque su uso no es exclusivo para la actividad económica⁵⁶. Aunque el artículo 30.2.5^a.b) de la LIRPF regula la deducibilidad de los suministros de la vivienda habitual del contribuyente parcialmente afecta (entre los que se contemplan los de telefonía e internet), no resulta de aplicación a la telefonía móvil porque no se encuentran vinculada a la vivienda. No obstante, en la práctica no se podría probar el uso exclusivo del móvil en la actividad económica y su utilización en necesidades privadas, y, además, se suelen contratar otros servicios conjuntamente (internet y telefonía fija), incluso los móviles de otros miembros de la familia por una cuota única.

No obstante, en la compensación del coste producido por la utilización laboral del suministro de una línea de teléfono móvil particular, precisa la Dirección General de Tributos⁵⁷ que, siempre que dicha compensación se limite a reembolsar a los empleados los gastos ocasionados por la utilización del teléfono en el desarrollo de su trabajo, no hay obtención de renta por la persona trabajadora y tampoco se entiende producido el hecho imponible del impuesto. Ahora bien, si la cantidad satisfecha fuese superior al importe abonado por los emplea-

56. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 86.

57. Véase la consulta V0932-14, de 2 de abril de 2014.

dos, 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. En conclusión, en este supuesto la compensación no estaría sujeta a gravamen.

La dificultad consiste en determinar el importe del gasto incurrido por la persona trabajadora para el desempeño de su trabajo, puesto que, al trabajar principalmente desde la vivienda habitual, no se pueden imputar todos los gastos al trabajo a distancia. El reparto de los gastos que se deben al desempeño laboral y los imputables a fines particulares de la persona trabajadora es una cuestión que todavía no está resuelta en materia de IRPF. La cantidad a compensar se podrá fijar en convenio colectivo, pudiendo justificarse una fórmula general que recoja una muestra relevante de las personas trabajadoras de la empresa o del sector, estableciendo alguna regla de prorrateo en los casos en los que el trabajo a distancia se desarrolle de forma parcial. De este modo, como afirma ROVIRA FERRER⁵⁸, y ante los problemas de determinación en relación con los gastos que procedan simultáneamente del ámbito laboral y particular (lo que ocurrirá con los suministros de la vivienda desde donde se desarrolla la prestación laboral, esto es, teléfono, internet, agua, electricidad, calefacción...), el reconocimiento de la cuantía que conste en el acuerdo de trabajo a distancia como supuesto de no sujeción permitiría garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las demás opciones, *de lege ferenda*, podrían ser declarar exentas estas rentas, o bien establecer unas cuantías máximas exentas de gravamen, como ocurre en el caso de las dietas, tributando así, únicamente, por el exceso.

4.2.2. Otros gastos exentos de gravamen para la persona trabajadora

Un supuesto diferente serían las cantidades destinadas por la empresa a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, esto es, los cursos de formación para el puesto de trabajo, porque quedan expresamente excluidos de su consideración como renta en especie, en virtud del artículo 42.2.a) de la LIRPF, por lo que no debemos plantearnos su utilidad privada para la persona trabajadora sino que directamente se trata de un supuesto de no sujeción cuando se requiera una formación específica para el desarrollo de la prestación laboral a distancia⁵⁹.

Por otro lado, y respecto a la satisfacción por terceros de los gastos en comedores de las personas trabajadoras a distancia, el artículo 42.3.a) de la LIRPF y, en la normativa vizcaína, el artículo 17.2.a) de la NFIRPF, señala que no tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie las entregas a empleados y empleadas de productos a precios rebajados que se realicen en canti-

58. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 145-146.

59. En el supuesto de no sujeción, también se incluiría la adquisición de los libros o materiales necesarios para la formación. Véanse las consultas V2075-12, de 29 de octubre de 2012 y V2656-18, de 2 de octubre de 2018, contestadas por la Dirección General de Tributos.

nas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entregas 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 que reglamentariamente⁶⁰ se determine, con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por la persona empleada o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquella para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

Por tanto, si el reembolso del importe satisfecho se efectúa contra la justificación de los pagos⁶¹ a los correspondientes negocios de restauración, aunque lo hagan las personas que trabajan a distancia o teletrabajan, podrá tener el carácter de fórmula indirecta, y por tanto puede quedar exceptuado de gravamen conforme a lo dispuesto en el artículo 17.2 a) de la NFIRPF y en el artículo 53 del RIRPF, en la medida en que se cumplan los demás requisitos exigidos para ello en estos preceptos.

60. El desarrollo reglamentario al que se hace referencia en la NFIRPF se produjo a través del artículo 53 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril (BOB de 23 de abril de 2014, núm. 76), en el que se recoge que tendrán la consideración de entrega a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurran los siguientes requisitos: 1.º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador. 2.º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de este Reglamento. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el apartado anterior, los siguientes: 1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar la cantidad de 11 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso. 2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente: a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal. b) Serán intransmisibles, y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día. c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de terceros, el reembolso de su importe. d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería. e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de: - En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal. - En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

61. Adicionalmente, en el supuesto planteado, no se aprecia la posibilidad de que los trabajadores destinen el importe que les reembolsa en nómina el pagador por este motivo a otros fines distintos del disfrute del servicio que la normativa del Impuesto pretende exonerar de gravamen (el servicio de comedor de empresa), en la medida en que la exención de dicho reembolso queda condicionado a la justificación del gasto asumido por cada trabajador en este concepto, mediante la aportación los tickets o facturas correspondientes a las comidas de cada día. Véase la consulta de la Diputación Foral de Bizkaia de 31 de mayo de 2022.

Cualquier otro gasto relacionado con el trabajo a distancia que hayan sido soportado por las personas trabajadoras y no hubiesen sido compensados por la empresa, son irrelevantes desde una perspectiva tributaria, es decir, estos costes no resultarán deducibles de los rendimientos del trabajo gravados por el IRPF.

5. LA TRIBUTACIÓN DE LA PERSONA EMPLEADORA POR LAS ENTREGAS DE BIENES Y SUMINISTROS A LA PERSONA TRABAJADORA

El trabajo a distancia también tiene sus implicaciones fiscales para la persona empleadora. Nos vamos a centrar en aquellas empresas que tienen su residencia fiscal en España y, por tanto, tributan por su renta mundial en el IRPF (empresario individual) o en el Impuesto sobre Sociedades (persona jurídica), sin olvidar hacer una referencia a la problemática del trabajo a distancia en el IVA.

5.1. La deducibilidad de las entregas, prestaciones y compensaciones en favor de la persona trabajadora para calcular el beneficio de la actividad

Desde el punto de vista de la empresa, la principal cuestión a dirimir es la deducibilidad de los gastos que soporte por las entregas de bienes, prestaciones de servicios y compensaciones de gastos en favor de las personas trabajadoras a causa del trabajo a distancia, que hemos señalado en el epígrafe anterior.

Como regla general, para las personas empleadoras que sean contribuyentes en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades en régimen de estimación directa, estos gastos serán deducibles siempre que se cumplan los requisitos para la deducibilidad de cualquier gasto: que se hallen relacionados con los ingresos⁶², es decir, que se realicen en el ejercicio de la actividad con el objetivo de obtener ingresos sin que se admitan gastos excesivos o desmesurados por encima de los que, con arreglo a los usos y costumbres, se pueden considerar gastos normales; que se hallen debidamente registrados, ya sea en los libros-registros fiscales o en la contabilidad, en la cuenta de pérdidas y ganancias; que se encuentren debidamente justificados mediante la correspondiente factura o documento equivalente; y que no se califiquen como gastos no deducibles por alguna norma fiscal (principalmente, las recogidas en los artículos 15 y 15.bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁶³).

62. Desde la Ley 45/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se ha dejado de condicionar su deducción fiscal a que resulten imprescindibles para la obtención de los rendimientos, acabando con la exigencia de que sean necesarios. Véase REDACCIÓN FISCAL Y LABORAL AL DÍA, 2020: 39.

63. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE de 28 de noviembre de 2014, núm. 288.

Desde este punto de vista, no habría mayor dificultad en poderse deducir el gasto que suponga para la empresa la adquisición de los bienes y servicios que entrega y presta a la persona trabajadora, puesto que su titularidad será de la empresa, al igual que sucede con los bienes de la empresa que las personas trabajadoras utilizan en los locales de la empresa cuando trabajan de forma presencial.

No obstante, surgen dudas sobre la calificación como liberalidad o donativo de las cantidades satisfechas por la empresa en favor de la persona trabajadora como compensación por los gastos en los que incurre en su domicilio al desarrollar el trabajo a distancia (luz, internet, calefacción...). Su calificación como liberalidad impediría su deducibilidad como gasto para la empresa a la hora de calcular su beneficio de la actividad, lo que carece de sentido, puesto que se trata de compensar gastos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia y no existe ningún ánimo de liberalidad en su pago. ROVIRA FERRER⁶⁴ aboga por incluir una presunción *iuris tantum* en la normativa del Impuesto sobre Sociedades en virtud de la cual se considere deducible la cuantía que se recoja en el acuerdo sobre el trabajo a distancia (en los mismos términos en que se propone su no sujeción como rendimiento del trabajo en el IRPF, en las líneas anteriores), sin perjuicio de las facultades de comprobación que competen a la Administración tributaria.

5.2. La deducibilidad de las cuotas soportadas en el IVA por las entregas, prestaciones y compensaciones a favor de la persona trabajadora

Por otro lado, nos podemos cuestionar la sujeción y gravamen por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios que realice la empresa en favor de la persona trabajadora en el ámbito del trabajo a distancia. En estos supuestos falta la contraprestación por los bienes y servicios recibidos para considerar su entrega o prestación sujeta al IVA, incluso en los supuestos en que la entrega o prestación realizada por la empresa pudiera ser considerada retribución en especie. En este sentido, serán deducibles las cuotas soportadas por la empresa sobre los bienes y servicios entregados a la persona trabajadora para realizar el trabajo a distancia, siempre que los bienes y servicios recibidos por la persona trabajadora estén completamente afectos a la actividad, y no tengan un uso particular.

Cuando los bienes o servicios puedan tener un uso mixto, laboral y privado, la deducibilidad de las cuotas soportadas en su adquisición dependerá de si la retribución en especie que conlleva su recepción por la persona trabajadora resulta de obligado cumplimiento para la empresa, puesto que el artículo 96.Uno.5º de la LIVA impide una deducción proporcional al uso laboral de los

64. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 164.

mismos, puesto que su recepción para un uso mixto se deberá considerar realizada a título lucrativo en favor de la persona trabajadora en su integridad⁶⁵.

La deducción es más complicada cuando se refiere a las compensaciones de los gastos generados por el trabajo a distancia que hayan sido satisfechos por la persona trabajadora (es decir, la parte proporcional de los suministros de la vivienda). El artículo 92.Uno de la LIVA exige, para la deducibilidad de las cuotas soportadas del IVA, que dichas cuotas se soporten directamente por quien pretende su deducción dentro del territorio del impuesto, por lo que quedarían fuera las cuotas abonadas por la persona trabajadora, a cuyo nombre se emitirán las facturas correspondientes a los suministros de la vivienda. No obstante, ROVIRA FERRER⁶⁶ aboga por su deducibilidad en base al principio de neutralidad del IVA que exige el reconocimiento de la deducción a la empresa siempre que el interesado sea sujeto pasivo en el sentido de la Directiva del IVA, que los bienes o servicios sean utilizados en el desarrollo de operaciones gravadas y que sean entregados por otro sujeto pasivo del IVA (circunstancias que se cumplen en el supuesto del trabajo a distancia).

6. A MODO DE CONCLUSIÓN

Primera. La Ley 10/2021, de 9 de julio, del Trabajo a Distancia, ha establecido un marco regulatorio suficiente de esta forma de trabajo, pero se limita al ámbito laboral y no recoge medidas fiscales, carencia que no ha sido suplida por la normativa tributaria donde nos vemos obligados a aplicar las reglas generales en los principales impuestos que afectan al trabajo a distancia.

Los impuestos que se verán afectados por las entregas de bienes, prestaciones de servicios y compensaciones de gastos entre la persona empleadora y la trabajadora van a ser el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto a la persona trabajadora por cuenta ajena que sea residente en España; el Impuesto sobre Sociedades, respecto a la persona empleadora residente en territorio español; y en menor medida, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, hay que tener en cuenta que la regulación fiscal en vigor del trabajo a distancia, tanto en la normativa de territorio común como en la de los Territorios Históricos del País Vasco, es prácticamente la misma, donde se aplicarán las reglas generales de los impuestos junto a alguna regla específica para el teletrabajo.

Segunda. Las distintas medidas previstas en la Ley 10/2021 en materia de trabajo a distancia pueden tener consecuencias fiscales para las personas empleadoras y las personas trabajadoras que tienen su residencia habitual en España. Así, la entrega por parte de la empresa a la persona trabajadora de los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de su actividad o la

65. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 169.

66. Véase ROVIRA FERRER, 2023: 171.

compensación de los gastos en los que incurra podrían tributar en el IRPF de la persona trabajadora, y su deducibilidad como gasto para el cálculo del beneficio sujeto a gravamen también tendría consecuencias fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de la persona empleadora (o en el IRPF de la persona empresaria individual empleadora, en su caso) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercera. El artículo 11 de la Ley 10/2021 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, incluidos los consumibles y los elementos muebles, necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia. La recepción por parte de las personas trabajadoras de estas entregas y servicios son susceptibles de calificarse como rentas de trabajo en especie. Ahora bien, como prevé el artículo 42.1 de la LIRPF, no constituirá rendimiento en especie si el uso es exclusivamente laboral. Por tanto, su calificación como renta en especie dependerá de su potencial utilización para fines privados. Así, la recepción de entregas y prestaciones que no sean susceptibles de un uso particular, por las características del bien o servicio entregado o porque así lo ha prohibido expresamente la empresa, no se podrán calificar como renta en especie. En el caso de que la empresa satisfaga una cantidad dineraria para que la persona trabajadora adquiera los bienes o servicios necesarios para el trabajo a distancia, al igual que sucede con las rentas en especie, si las características del bien o servicio impiden un uso particular o éste se prohíbe por parte de la empresa, el cobro dinerario tampoco tendrá impacto en el IRPF de la persona trabajadora.

Si los bienes o servicios tuvieran un uso potencial mixto, laboral y privado, estaríamos ante rendimientos del trabajo en especie cuando los entrega o presta la empresa o un tercero por mandato de esta última, o una renta dineraria sujeta y gravada por el IRPF, cuando la empresa realiza el pago de una cantidad dineraria para que la persona trabajadora adquiera esos bienes y servicios necesarios. En el caso de las rentas en especie, ante la carencia de una regla de valoración específica para los bienes entregados a la persona trabajadora, el artículo 43.1 de la LIRPF nos obliga a acudir al valor normal de mercado de la disponibilidad para uso particular de la persona trabajadora, esto es, de la proporción que el uso particular potencial del bien recibido permite. Ante la dificultad de concretar una regla de reparto justa, se propone, en estos casos, una exención por el valor residual del uso particular que pudiera darse o, cuando menos, una presunción de uso particular similar a la prevista para el uso de vehículos de turismo en el IVA.

Cuarta. El artículo 12 de la Ley 10/2021 reconoce el derecho al abono y compensación de gastos en el desarrollo del trabajo a distancia, es decir, las cantidades entregadas por la empresa en metálico para compensar determinados gastos en los que la persona trabajadora incurre al trabajar a distancia, como puede ser la luz o la conexión a internet. La discusión se centra en aclarar si se trata de un rendimiento del trabajo dinerario por el importe total compensado o, por el contrario, de un mero reembolso de los gastos satisfechos por la persona trabajadora. La dificultad consiste en determinar el importe del gasto incurrido por la persona trabajadora para el desempeño de su trabajo, puesto que,

al trabajar principalmente desde la vivienda habitual, no se pueden imputar todos los gastos al trabajo a distancia. Es una cuestión irresuelta por la normativa del IRPF, que obligaría a probar la proporción del gasto correspondiente al uso particular para su gravamen como renta dineraria a la persona trabajadora. Una solución podría arbitrarse en el acuerdo de trabajo a distancia donde se fije una cantidad a compensar a partir de una fórmula general, cuantía que quedaría fuera del ámbito del IRPF.

Hay otros gastos que, por su propia naturaleza, no son susceptibles de uso particular, y cuya compensación no se someterá a gravamen en el IRPF de la persona trabajadora, como las cantidades destinadas por la empresa a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado o los gastos en comedores.

Quinta. El trabajo a distancia también tiene sus implicaciones fiscales para la persona empleadora. Por un lado, se podrá deducir en el Impuesto sobre Sociedades (o en el IRPF, si es un empresario individual) el gasto que suponga la adquisición de los bienes y servicios que entrega y presta a la persona trabajadora, así como las cantidades satisfechas como compensación por los gastos en los que incurre la persona trabajadora en su domicilio al desarrollar el trabajo a distancia, si bien en este último caso, como propone la doctrina, la dificultad de la prueba de la cuantía deducible nos remite al acuerdo de trabajo a distancia firmado entre las partes.

Por último, en materia de IVA, serán deducibles las cuotas soportadas por la empresa sobre los bienes y servicios entregados a la persona trabajadora, siempre que dichos bienes y servicios no tengan un uso particular. Si el uso es mixto, en cambio, ninguna cuantía será deducible. En cuanto a la compensación por los gastos sufragados por la persona trabajadora, el artículo 92.º de la LIVA exige quien pretende deducirse las cuotas de IVA soportadas sea quien las soporta directamente, por lo que la empresa no podrá deducirse dichas cuotas al emitirse las facturas correspondientes a los suministros de la vivienda a nombre de la persona trabajadora, y no a nombre de la empresa.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2010): «Fiscalidad de los impatriados». En: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Oleiros, Netbiblo.
- ARNÁEZ ARCE, V.M. (2022): «Socially sustainable public procurement: the cooperative model as an alternative». En: *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 60.
- ARNÁEZ ARCE, V.M. (2023): «La agenda 2030 y el compromiso de las administraciones y entidades del sector público por el desarrollo de políticas públicas sostenibles». En: *Cooperativismo e Economía Social*, núm. 44.
- ATXABAL RADA, A. (2022): «Taxation of the fund for cooperative education and promotion and other public interest purposes (COFIP)». En: *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 61.

- ATXABAL RADA, A. y GARCÍA ROSS, J.J. (2022): *Derecho financiero y tributario foral vasco. Parte general*. Madrid: Dykinson, 6ª edición.
- CABALLERO PERDOMO, R. (2020): «Implicaciones fiscales del teletrabajo». En: *4ª revolución industrial: retos de la sociedad y economía digital en la era Pos-Covid-19* (TORRES CARLOS, M.R., coord.; GARCÍA NOVOA, C. y OTERO GONZÁLEZ, L., dirs.). Cizur Menor: Aranzadi.
- CARBAJO NOGAL, C. (2022): «La problemática que genera el teletrabajo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas». En: *Desafíos fiscales en un mundo post-Covid: valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional* (MACARRO OSUNA, J.M. y MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., coords.; RAMOS PRIETO, J., dir.). Valencia: Tirant lo Blanch.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2010). «Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales». En: *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y el Entretenimiento*, núm. 29.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2021): «Aspectos tributarios controvertidos del teletrabajo». En: *Notario del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 96.
- DÍAZ CALVARRO, J.M. (2022): «Fiscalidad y teletrabajo: Análisis de algunas cuestiones de interés». En: *Digitalización, desarrollo tecnológico y derecho del trabajo: nuevas perspectivas de sostenibilidad* (MARÍN ALONSO, I., IGARTUA MIRÓ, M.T. y SOLÍS PRIETO, C. dirs.; OJEDA AVILÉS, A., pr.). Cizur Menor, Aranzadi.
- FRAGUA, S. y ROSANES, C. (2020): «Impuestos: los grandes olvidados en la regulación del teletrabajo». En: *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 968.
- GALAPERO FLORES, R. (2019): «La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos». En: *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 2019.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A. (1998): *La tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en especie*. Madrid: Marcial Pons.
- MARTÍNEZ TORRES, V. (2021): «Implicaciones fiscales derivadas del teletrabajo». En: *El nuevo marco legal del teletrabajo en España: Presente y futuro, una aproximación multidisciplinar* (RODRÍGUEZ AYUSO, J.F. y ATIENZA MACÍAS, E., coords.). Madrid: Wolters Kluwer.
- MARTOS GARCÍA, J.J. (2002): «Criterios de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional: residencia fiscal y doble imposición internacional». En: *Revista andaluza de relaciones laborales*, núm. 11.
- MORIES JIMÉNEZ, M.T. (2019): «Análisis de los nuevos puntos de conexión en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo en el IRPF: modificaciones introducidas por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, de modificación del Concierto Económico». En: *Concierto Económico y puntos de conexión*. San Sebastián, Instituto Vasco de Administración Pública.
- MORIES JIMÉNEZ, M.T. (2021): «Régimen fiscal de las compensaciones retributivas derivadas del teletrabajo; cuestiones sin resolver y propuestas de re-

- gulación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En: *Quincena Fiscal*, núm. 8.
- RANCAÑO MARTÍN, M.A. y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G. (2002): «Las rentas en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas». En: *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, núm. 266.
- REDACCIÓN FISCAL Y LABORAL AL DÍA (2020): «IRPF: examen fiscal al conflictivo reparto de gastos en el teletrabajo». En: *Fiscal y Laboral al día*, núm. 288.
- ROVIRA FERRER, I. (2023): *La fiscalidad del trabajo a distancia*. Cizur Menor: Aranzadi.
- SEDEÑO LÓPEZ, J.F. (2022): «Algunas reflexiones sobre la fiscalidad del teletrabajo. Especial referencia a la dotación y mantenimiento de medios, equipos y herramientas y el abono y compensación de gastos». En: *Retos de la sociedad digital. Regulación y fiscalidad en un contexto internacional* (TIRADO ROBLES, M.C., CRUZ PADIAL, I., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., HINOJOSA TORRALVO, J.J. (dirs.). Madrid: Reus.