



Universidad
Zaragoza

TRABAJO FIN DE GRADO

**RÉGIMEN FISCAL DEL TELETRABAJO:
CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DERIVADAS
DE LA CRISIS SANITARIA.**

AUTORA

ADRIANA ZUMETA BLASCO

DIRECTORA

RAQUEL LACAMBRA ORGILLÉS

FACULTAD DE DERECHO

2022

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| <i>I.- Introducción</i> | 6 |
| 1. Tema objeto de análisis | 6 |
| 2. Razón de la elección del tema. | 7 |
| 3. Metodología..... | 8 |
| <i>II.- CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO AL TRABAJO A DISTANCIA</i> | 8 |
| 1. Introducción..... | 8 |
| 2. El teletrabajo como especialidad del trabajo a distancia: una diferencia reflejada en la normativa anterior a la Ley 10/2021, de 9 de julio de trabajo a distancia. | 10 |
| <i>III.- REGULACIÓN LEGAL DEL TELETRABAJO, COMO UNA CONSECUENCIA DE LA SITUACIÓN ORIGINADA POR EL COVID-19</i> | 12 |
| 1. Concepto de teletrabajo, según la Ley 10/2021, de 9 de julio..... | 12 |
| 2. Acuerdo de trabajo a distancia, como requisito legal previo para el teletrabajar. ... | 13 |
| <i>IV.- LAS CONSECUENCIAS FISCALES QUE ENTRAÑA EL TELETRABAJO DESDE LAS DIFERENTES PERSPECTIVAS</i> | 14 |
| 1. LA TRIBUTACIÓN EN EL CASO DEL TRABAJO POR CUENTA AJENA. .. | 14 |
| 1.1. Tratamiento fiscal por el suministro de herramientas, medios y equipos necesarios para realizar el trabajo a distancia, así como de los servicios que sean precisos. | 15 |
| 1.2. Tratamiento fiscal de la compensación de los gastos que soporte el trabajador por realizar el trabajo a distancia. | 21 |
| 1.3. Algún aspecto fiscal reseñable desde el punto de vista del empleador. | 24 |
| 2.- LA TRIBUTACIÓN EN EL CASO DEL TRABAJO POR CUENTA PROPIA. 27 | |
| 3.- LA TRIBUTACIÓN EN EL CASO DE RESIDENCIA FISCAL EN OTRO ESTADO: LA SITUACIÓN DE DOBLE IMPOSICIÓN. | 29 |
| 3.1 Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional de Renta y Patrimonio. | 31 |

| | |
|--|----|
| 3.2. Breve mención a la problemática sobre las retenciones e ingresos a cuenta como obligación de la empresa. | 33 |
| 4.- UNA MENCIÓN AL PROYECTO DE LEY DE «STARTUPS», POR ATISBAR ALGUNA RELACIÓN DE CARÁCTER FISCAL CON EL TELETRABAJO..... | 34 |
| V.- <i>CONCLUSIONES</i> | 37 |
| VI.- <i>RECURSOS BIBLIOGRÁFICOS</i> | 40 |

LISTADO DE ABREVIATURAS.

- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- AMET: Acuerdo Marco Europeo sobre Teletrabajo.
- Coor.: coordinador.
- DGT: Dirección General de Tributos.
- Dir.: director.
- ENISA: Empresa Nacional de Innovación.
- Et. al.: «y otros».
- IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.
- IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- IS: Impuesto de Sociedades.
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 10/2021: Ley 10/2021 de 9 de julio, de trabajo a distancia.
- LGSS: Ley General de Seguridad Social.
- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- LIRPF: 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.
- LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.
- LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Modelo del Convenio: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio.
- n.º: número.
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
- p.: página.
- pp.: páginas.
- RDL 8/2020: RDL 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.
- RIRPF: Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

- TIC: Tecnologías de la información y la comunicación
- TRLHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Vid.: «vide», «véase».
- Vol.: volumen.

I.- INTRODUCCIÓN

1. Tema objeto de análisis

La pandemia que ha supuesto el Covid-19 ha generado importantes desafíos en todos los ámbitos de la sociedad, provocando la necesidad de adaptarse y convivir con la nueva normalidad. La agilidad política ha sido imprescindible para afrontar todas las consecuencias jurídicas que ha traído consigo esta situación. Sin embargo, la urgencia y premura con la que se ha actuado no siempre ha logrado abarcar todas las necesidades, propiciando algunos desajustes en la legislación, que no pasan desapercibidos.

Ya antes de la crisis sanitaria, y coincidiendo con el gran impulso de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), muchas empresas se plantearon aumentar la plantilla de teletrabajadores con el pretexto de ahorrar costes, fomentar la conciliación de la vida familiar de sus empleados o aumentar su productividad¹.

A raíz del estado de alarma y la paralización de la economía, el teletrabajo se convirtió prácticamente en una obligación para las empresas, lo que inevitablemente se tradujo en un aumento generalizado de esta modalidad. Si en 2019 el uso de esta categoría en la totalidad de la plantilla de las empresas españolas suponía un 10% del total, el incremento ha sido de un 29% tras la pandemia².

Por todo ello, el teletrabajo se encuentra en el punto de mira de los objetivos políticos y, por ende, legislativos, en tanto debe garantizarse una regulación acorde con el crecimiento exponencial que se prevé de esta modalidad de trabajo a partir de ahora.

No obstante, hay que reconocer que ya antes de la pandemia se observaba una incipiente regulación legal de esta situación laboral. Así, se constataron algunos de los precedentes normativos en el ámbito laboral, con el fin de igualar el trato de oportunidades entre trabajadores de modalidad presencial y a distancia.

Si bien el teletrabajo provoca numerosas cuestiones jurídicas en diversos ámbitos, este estudio se ciñe al análisis del tema desde el punto de vista fiscal, centrándose en los planteamientos que se han manejado hasta ahora, estudiando las posibles consecuencias tributarias que se advierten y proponiendo algunas posibles soluciones al respecto.

¹ QUINTANILLA NAVARRO, R.Y., (2017), pp. 109-110.

² ICADE *Business School*: 2º Barómetro digitalización de la gestión del talento, 2021. <https://www.url.edu/sites/default/files/content/file/2021/06/23/36/barometro-2020.-digitalizacion-de-la-gestion-del-talento.pdf>

El auge del teletrabajo no hubiera sido posible sin las TIC, de forma que cada trabajador que desempeña sus funciones a través de esta categoría debe tener un ordenador, tableta o móvil y posibilidad de acceso a Internet, además de otra serie de medios que deben ser costeados por la empresa. Por ello, una de las principales preguntas que se plantearán en este trabajo es si estas herramientas deben considerarse retribuciones en especie y, consecuentemente, ser objeto de tributación por el trabajador o, por lo contrario, deberían ser asumidas por el empresario.

Además, también afecta a trabajadores por cuenta propia, por lo que debe incidirse en las consecuencias o efectos fiscales derivados de realizar su actividad laboral fuera del establecimiento habitual. Así, como los casos de teletrabajadores que tienen su residencia en un tercer Estado y que, especialmente como consecuencia de la pandemia, se han visto obligados a teletrabajar en sitios distintos a su residencia fiscal.

Por último, se realizará un breve análisis sobre empresas emergentes o «startups», concretamente acerca del proyecto de ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes y, especialmente, su dedicación al tema de teletrabajadores de carácter internacional.

2. Razón de la elección del tema

La razón por la que se ha elegido este tema deriva de la inquietud por conocer las novedades tributarias existentes, siendo el teletrabajo una cuestión en auge y no regulada con precisión en esta materia, por lo que considero que se trata de un tema interesante para abordar en este trabajo.

Aunque se haya creado una Ley de Trabajo a Distancia, que ha tratado la cuestión esencialmente desde la perspectiva laboral con cierta eficacia, se pasa por alto otros aspectos como los fiscales que también se ven afectados seriamente y que merecen la misma atención³.

Efectivamente, no se abordan los efectos tributarios de forma precisa, por lo que la mayoría de las dudas que tienen los particulares sobre el tema, se han visto reducidas a escasas cuestiones vinculantes de la DGT y, en mayor medida, interpretaciones de la doctrina científica.

³ CHICO DE LA CÁMARA, P., (2021), p. 1.

3. Metodología

Para la realización de este trabajo se ha realizado un estudio exhaustivo del teletrabajo, mediante el método propio de las ciencias jurídicas y a través de una perspectiva teórica y deductiva.

De esta forma, se ha manejado una bibliografía basada principalmente en la doctrina científica, proveniente de libros y revistas, además de artículos de opinión en revistas online, encontradas en buscadores de artículos doctrinales como pueden ser «Dialnet», «Aranzadi instituciones», «Alcorze» o «Google Académico», principalmente.

También ha sido relevante para elaborar este estudio, las consultas vinculantes de la DGT, a través de las cuales los contribuyentes trasladan sus cuestiones fiscales acerca del teletrabajo. Se pueden encontrar en el buscador propio de la página web de la Secretaría de Estado de Hacienda, incluyendo el número de referencia de cada consulta.

En cuanto a la materia legislativa, el trabajo se ha dedicado a analizar y recopilar la normativa actual y precedente de la materia a tratar y, de manera mucho más breve, la doctrina jurisprudencial. Dicha selección comienza en el derecho comunitario, incluyendo las medidas básicas a tratar por los Estados Miembros, seguidos de leyes, reglamentos e instrumentos del legislador para llevar a cabo una política en torno al teletrabajo, con el fin principal de ajustar esta categoría laboral a la realidad, fundamentalmente, durante la crisis sanitaria.

Por lo tanto, desde un desarrollo de las diferentes perspectivas o ramas jurídicas a través de las cuales se puede regular el teletrabajo, se ha dado paso, en mayor medida, al análisis tributario del mismo, al tratarse de la materia principal del escrito. Se han planteado los problemas principales que abarca y, posteriormente se han realizado unas conclusiones, extrayendo los aspectos más relevantes del caso y alguna serie de propuestas para evitar agravar la situación

II.- CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO AL TRABAJO A DISTANCIA

1. Introducción

Como consecuencia de las restricciones derivadas de la crisis sanitaria, la obligación política de limitar la presencialidad laboral y social, así como la propia paralización generalizada del país, el Gobierno dictó el RDL 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en cuyo artículo 5 se produjo una implantación generalizada y preferente del trabajo a distancia⁴.

A través de dicho precepto se intentó paliar los graves efectos sobre la actividad económica y empresarial, a la vez que se pretendía prevenir la propagación del virus. Pero no se acompañó de una regulación del todo precisa sobre la implantación obligatoria del trabajo a distancia.

Esta situación, que podría calificarse como una laguna legal, propició la adopción de una nueva norma, el RDL 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia, que posteriormente fue convalidada por el Congreso de los Diputados, transformándose en la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia, la cual supondrá uno de los objetos principales de análisis en este escrito.

No obstante, el aumento del teletrabajo también trajo consigo una serie de actuaciones ventajosas, entre las que se encuentra el aumento de habitantes entre las áreas rurales “vaciadas” españolas y una adaptación equivalente de la legislación del teletrabajo en materia administrativa.

La propia exposición de motivos de la Ley 10/2021 recalca esta afirmación, expresando que «el trabajo a distancia es fundamental para favorecer el asentamiento y la fijación de población en el medio rural (...) esta norma ha de servir para hacer factible la oportunidad de revertir la despoblación, de acuerdo con las características de los territorios que sufren el declive demográfico, como zonas rurales y remotas, o pequeños municipios».

Sin embargo, aunque la Ley 10/2021 supone un importante paso para avanzar en la regulación del teletrabajo, del que se tiene la expectativa de un crecimiento progresivo en los próximos años, dicho mecanismo no se observa adecuado para solucionar los problemas de la despoblación rural y respaldar el acceso a los medios necesarios para acceder al teletrabajo. Y es que aún quedan retos en este ámbito para conseguir una «plena

⁴ SEDEÑO LÓPEZ, J.F., (2022), p. 336.

conectividad territorial», un reparto equitativo de acceso a Internet de banda ancha y cobertura móvil en la totalidad del territorio. Estos son algunos de los objetivos de la Agenda europea 2020⁵, de los que se deriva la necesidad de garantizar una correcta «prestación de servicios básicos»⁶.

Por último, una mera mención a la repercusión en la función pública, en cuyo ámbito destaca la promulgación del RDL 2020, de 29 de septiembre, de medidas urgentes en materia de teletrabajo en las Administraciones Públicas y de recursos humanos en el Sistema Nacional de Salud para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, cuya exposición de motivos propone que la Administración pública siga la misma línea que las empresas privadas y establezca la preferencia de la modalidad del teletrabajo entre los funcionarios y personal laboral contratado.

La principal característica de esta última norma se encuentra en su artículo 1, por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. De esta forma, se introduce el artículo 47 bis, que potencia el teletrabajo, siempre que así sea necesario y compatible con el trabajo presencial y objeto de negociación colectiva.

Junto a ello, hay que referir que la Administración es la responsable de asegurar los medios tecnológicos adecuados para que puedan prestar su labor, debiendo costear todo lo necesario y ocuparse de su mantenimiento. Teniendo en cuenta que se ha optado por compatibilizar el teletrabajo con el trabajo presencial, ello supone también un doble gasto, al tener que asumir costes originados en el lugar de trabajo habitual, así como los generados en el domicilio donde el empleado público realice el teletrabajo⁷.

2. El teletrabajo como especialidad del trabajo a distancia: una diferencia reflejada en la normativa anterior a la Ley 10/2021, de 9 de julio de trabajo a distancia

Antes de la normativa legal vigente, no puede decirse que existiese una abundante regulación del régimen jurídico del teletrabajo. No obstante, se citan algunos de dichos

⁵ Agenda Territorial de la Unión Europea 2020: «Hacia una Europa integradora, inteligente y sostenible de regiones diversas», presentada en la reunión informal de los ministros responsables de ordenación del territorio y desarrollo territorial en colaboración con la Comisión Europea y con el respaldo del Comité de las Regiones, el 19 de mayo de 2011, en Gödöllő (Hungria), en revisión de la Agenda Territorial presentada en 2007.

⁶ DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J.L., (2021), pp. 138-139.

⁷ MORIES-JIMÉNEZ, M.T., (2021), p. 35.

precedentes legales para constatar las definiciones de los dos conceptos jurídicos, objeto de estudio, el teletrabajo y el trabajo a distancia.

El Acuerdo Marco Europeo de 2002 sobre el teletrabajo (AMET), se incorporó en España en 2003, a través de la Resolución de 31 de enero de 2003, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la inscripción en el Registro y publicación del Acuerdo Interconfederal para la Negociación Colectiva 2003 (ANC 2003)⁸, surgió con el fin de mejorar la productividad económica de las empresas, coordinar la flexibilidad y seguridad entre empresarios y trabajadores, modernizar la ordenación del trabajo en el sector público y permitir una mejora en la conciliación de la vida laboral, personal y familiar de los trabajadores⁹.

Pues bien, el AMET define el teletrabajo como «una forma de organización y/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 también habría podido realizarse en los locales del empresario, se ejecuta habitualmente fuera de esos locales».

El principal objetivo de este acuerdo era establecer unas condiciones laborales equivalentes entre teletrabajadores, en un marco europeo, coordinando las necesidades de los trabajadores con los empresarios.

En concreto, se garantiza el derecho a la igualdad entre trabajadores de modalidad presencial y teletrabajadores, lo cual se refleja en la formación y posibilidad de ascenso, el carácter voluntario del contrato, el acceso a derechos colectivos, seguridad y salud, compensación de gastos, dotación de equipos, vida privada y protección de datos, así como la gestión y organización del trabajo¹⁰.

No obstante, no fue hasta más adelante cuando se reflejó este concepto en la normativa española. Se elaboró la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, cuya exposición de motivos aceptaba el término «teletrabajo» como una variante del trabajo a distancia basado en el uso intensivo de las nuevas tecnologías. En dicho preámbulo se define como una «particular forma de organización del trabajo que encaja perfectamente en el modelo productivo y económico

⁸ Firmado por las representaciones de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), la Confederación Española de la Pequeña y Mediana Empresa (CEPYME), la Confederación Sindical de Comisiones Obreras (CCOO) y la Unión General de Trabajadores (UGT).

⁹ QUINTANILLA NAVARRO, R.Y., (2017), p. 111.

¹⁰ MORIES-JIMÉNEZ, M.T., (2021), p. 35.

que se persigue, al favorecer la flexibilidad de las empresas en la organización del trabajo, incrementar las oportunidades de empleo y optimizar la relación entre tiempo de trabajo y vida personal y familiar»

Por otro lado, hay que distinguir el concepto de trabajo a distancia, que se introduce en el artículo 6 de la ley nombrada con anterioridad, que modificaba el anterior artículo 13 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. Con ello, se sustituye el término «trabajo a domicilio» por «trabajo a distancia», de forma que se define como «aquél en que la prestación de la actividad laboral se realice de manera preponderante en el domicilio del trabajador o en el lugar libremente elegido por este de modo alternativo a su desarrollo presencial en el centro de trabajo de la empresa».

III.- REGULACIÓN LEGAL DEL TELETRABAJO, COMO UNA CONSECUENCIA DE LA SITUACIÓN ORIGINADA POR EL COVID-19.

1. Concepto de teletrabajo, según la Ley 10/2021, de 9 de julio.

Los motivos de creación de esta ley, como se ha explicado en epígrafes anteriores, surgen de la necesidad de regular el trabajo a distancia como resultado de la limitación de la actividad profesional por la pandemia y con el propósito de nivelar la situación económica y sanitaria. En primer lugar, cabe insistir que el artículo 5 RDL 8/2020 impuso la preferencia de esta modalidad frente al trabajo presencial, con el fin de frenar el colapso económico y la propagación del virus.

La Ley 10/2021 define con más precisión, en su artículo 2, el trabajo a distancia y el teletrabajo, permitiendo constatar las diferencias entre uno y otro.

- a. El trabajo a distancia hace referencia a una «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».
- b. Mientras que establece como teletrabajo, «aquel trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación».

Aunque parten de la misma realidad, son cuestiones diferentes que se confunden en la práctica. El teletrabajo se mantiene como una variante del trabajo a distancia, cuya particularidad recae únicamente en el uso de medios tecnológicos. Por ello, cuando nombramos el concepto «trabajo a distancia», el teletrabajo siempre estará incluido en dicha categoría.

Por otro lado, se entiende como trabajo a distancia «regular», según establece el artículo 1 de esta ley, «el trabajo a distancia que se preste, en un periodo de referencia de tres meses, un mínimo del treinta por ciento de la jornada, o el porcentaje proporcional equivalente en función de la duración del contrato de trabajo». Por tanto, al incluirse como una modalidad del trabajo a distancia, la duración mínima de la jornada del teletrabajo asignada también tendrá carácter regular, si se quiere aplicar dicho mecanismo normativo.

Destaca de esta regulación el avance que se ha producido con respecto al anterior artículo 13 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, previo a la reforma de 2020, que consideraba como trabajo a distancia aquel que se realizase de manera «preponderante», sin especificar ninguna característica¹¹.

2. Acuerdo de trabajo a distancia, como requisito legal previo para el teletrabajar.

El primer paso para regular el teletrabajo se establece con el imperativo de crear un acuerdo o contrato de trabajo a distancia para los casos que, según establecen los artículos 1 y 5 de la Ley 10/2021, se preste esta modalidad de la actividad de forma regular, es decir, a partir de un periodo de tres meses y trabajando a distancia un mínimo del 30% de la jornada laboral.

Dicho acuerdo debe ser voluntario entre el empresario y el trabajador, además de no vulnerar el derecho de igualdad de trato y de oportunidades y no discriminación que se regula en el artículo 4 de esta ley.

De esta manera, la Ley 10/2021 enumera en varios de sus capítulos una serie de derechos fundamentales derivados de dicho artículo 4, aglutinados de la siguiente forma: derecho a la carrera profesional, derechos relativos a la dotación y mantenimiento de medios y al abono y compensación de gastos, derechos con repercusión en el tiempo de

¹¹ SEDEÑO LÓPEZ, J.F., (2020), p. 340-341.

trabajo, derecho a la prevención de riesgos laborales, derechos relacionados con el uso de medios digitales y derechos colectivos¹².

Por otro lado, y atendiendo al tema que nos ocupa, los derechos relativos a la dotación y mantenimiento de medios, así como al abono y compensación de gastos, regulados en los artículos 11 y 12 de la Ley 10/2021, son los principales problemas fiscales que surgen de esta ley y que analizaremos en el siguiente epígrafe.

Por último, hay que añadir que este acuerdo debe tener un contenido mínimo, regulado en el artículo 7, de los que resaltan los apartados a) y b), relativos a la creación de un inventario concerniente a las herramientas, equipos o medios necesarios para la realización del trabajo a distancia y la enumeración de los gastos que se manifestasen como consecuencia de dicha categoría. Así, la aplicación de los derechos establecidos en los artículos 11 y 12 se producirá de forma más sencilla.

Como la Ley 10/2021 es consecuencia de la necesidad de actuar apresuradamente ante el avance del COVID-19 y la paralización mundial de la economía, la realidad es que no pudo ofrecerse una regulación completa o suficiente de todos los aspectos afectados. Y esta situación se percibe, en mayor medida en cuanto a las cuestiones fiscales, a las que ni el legislador ni la jurisprudencia han dado respuesta de manera sencilla e inmediata.

IV.- LAS CONSECUENCIAS FISCALES QUE ENTRAÑA EL TELETRABAJO DESDE LAS DIFERENTES PERSPECTIVAS

1. LA TRIBUTACIÓN EN EL CASO DEL TRABAJO POR CUENTA AJENA

Las principales consecuencias derivadas de la Ley 10/2021, provienen de los artículos 11 y 12, relativos al derecho a la dotación suficiente y al mantenimiento de medios, equipos y herramientas del teletrabajo y del derecho al abono y compensación de gastos.

Esto es así puesto que ambas cuestiones suponen una posible renta para el trabajador, con claros efectos fiscales, atendiendo a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre,

¹² SEDEÑO LÓPEZ, J.F., (2020), p. 341.

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF). Hay que tener en cuenta que el artículo 17 de esta ley establece como rendimiento íntegro del trabajo cualquier contraprestación o utilización, dineraria o en especie, que provengan del trabajo, ya sea de forma directa o indirecta.

Por tanto, la falta de regulación específica de los aspectos fiscales que se observa en la Ley 10/2021, ha generado incertidumbre a efectos de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto de Sociedades, respecto fundamentalmente a lo que se establece en los artículos 11 y 12 de esta legislación, así como del tratamiento que debe dispensarse a los gastos deducibles¹³.

En los supuestos establecidos en estos dos artículos citados y atendiendo a la DT 3ª de la Ley 10/2021, hay que remarcar que es en los convenios colectivos donde se deberá especificar la forma de compensación de gastos y de dotación de herramientas, equipos o medios para llevar a cabo el teletrabajo.

1.1. Tratamiento fiscal por el suministro de herramientas, medios y equipos necesarios para realizar el trabajo a distancia, así como de los servicios que sean precisos

A) Algunas cuestiones para su consideración como renta en especie

El artículo 11 de la Ley 10/2021, otorga a los teletrabajadores el derecho a que la empresa suministre todo tipo de herramientas, medios y equipos necesarios para llevar a cabo su actividad con regularidad, aunque no se realice en el lugar habitual de prestación de la actividad.

De esta forma, se garantiza la igualdad de oportunidades entre trabajadores de modalidad presencial y teletrabajadores, con el inconveniente para las empresas de soportar un coste añadido. Es decir, deben sobrellevar el pago de ordenadores, sillas ergonómicas, tabletas, y otros equipos, destacando entre estos las TIC, además de un adecuado mantenimiento de todas ellas (artículo 11.2 Ley 10/2021), tanto en las oficinas como en los domicilios de sus empleados en esta modalidad.

¹³GARCÍA CALVENTE, Y., (2020), p. 69.

En consecuencia, es posible que la puesta a disposición de estas herramientas, medios y equipos, de forma individual a los teletrabajadores pueda tener la consideración de renta en especie, si existe un uso particular y, por ende, considerarse como un rendimiento del trabajo gravable en el IRPF, según el artículo 17.1. LIRPF.

Las rentas del trabajo en especie se definen en el artículo 42.1 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».

Pero algún autor recuerda que no siempre estamos ante una situación basada en la voluntad de las partes, sino que se trata de un derecho del trabajador y un deber del empresario en el marco del desempeño del cometido laboral. Se trata de una prestación de naturaleza indemnizatoria, así que, a priori, no supondría una renta en especie, porque no estaríamos ante una renta de naturaleza retributiva o salarial¹⁴.

El hecho de considerar que estamos ante una renta en especie admitiría, a su vez, la existencia de un «salario», atendiendo a la definición del artículo 26.1 primer párrafo del Estatuto de los Trabajadores¹⁵, lo que conllevaría otro tipo de consecuencias importantes no tributarias, debido a que su cuantía supondría la base de cotización de la Seguridad Social, además de prestaciones públicas o indemnizaciones por extinción de contrato de trabajo.¹⁶

No obstante, se está dotando a los teletrabajadores de medios para poder realizar su actividad laboral, por lo que no sería lógico considerarlos como remuneraciones o salarios. Se trata de una situación semejante a los supuestos no sujetos al impuesto,

¹⁴ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «¿Preocupa la fiscalidad del teletrabajo?», en *Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 17 de noviembre de 2020, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>, consulta realizada el 28 de abril de 2022.

¹⁵ Artículo 26.1.1^{er} pár. Estatuto de los Trabajadores: «Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo».

¹⁶ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «¿Preocupa la fiscalidad del teletrabajo?», en *Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 17 de noviembre de 2020, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>, consulta realizada el 28 de abril de 2022.

establecidos en el artículo 42.2 LIRPF, puesto que son casos en los que la empresa obtiene un beneficio de aportaciones realizadas al trabajador¹⁷.

Hubiera sido más fácil para solucionar esta laguna jurídica que el legislador modificara dicho precepto para incluir el supuesto de hecho que tratamos. No existe ningún tipo de provecho para el trabajador por lo que no puede considerarse como una contraprestación del trabajo¹⁸.

De hecho, se introdujo un supuesto de excepción a través de la Disposición Final Primera del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, por el que se modifica el artículo 42.3.a LIRPF, relativo a las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa. De esta forma, la exención resulta de aplicación independientemente de que «el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo»¹⁹.

En el resto de los casos, si existiese algún tipo de beneficio, como la utilización de los equipos aportados de forma particular, sí que podría considerarse como renta en especie, atendiendo a las características básicas de ésta²⁰.

Según el artículo 42 LIRPF y el criterio de MORIES JIMÉNEZ, se puede distinguir cuatro características para considerar si se trata de una renta en especie.

En primer lugar, debe existir una «utilización, consumo u obtención de bienes y servicios», por parte del empleado, de forma que no tienen por qué consistir únicamente en la entrega de bienes, que sustituyan el importe en metálico, sino también en su cesión

¹⁷ Artículo 42.2 LIRPF: No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie: a) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. b) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

¹⁸ SEDEÑO LÓPEZ, J.F., (2020), p. 341.

¹⁹ Vid. consulta vinculante V1035-21, por la que se especifica el límite de exención de dichos vales de comida del artículo 45 RIRPF, de 11 euros diarios, en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1035-21.

²⁰ MORIES-JIMÉNEZ, M.T., (2021), p. 40.

o consumo de estos, como ocurre, por ejemplo, con los vales de comida en las cantinas de las empresas.

En segundo lugar, se establece la necesidad de que se constituya «de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado», para lo que será necesario realizar una valoración del bien o servicio prestado en relación con su valor de mercado.

Por otro lado, hay que tener en cuenta la última consideración legal, en tanto concurre un supuesto de renta en especie «aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda». Es decir, es innecesario que genere un gasto real o no para la empresa, puesto que siempre va a haber un lucro cesante para esta, derivado de la dotación de una serie de herramientas.

Por último, hay que remarcar nuevamente que, para que pueda considerarse una renta en especie, la cesión del bien utilizado debe suponer un beneficio particular. De manera que constituye la característica principal a examinar, ya que si su uso es exclusivamente laboral no encajaría en este supuesto²¹.

B) El uso particular de los medios por parte del trabajador: consecuencias fiscales derivadas de ello.

Mientras que con el resto de los elementos no existe ningún problema, la clave para calificarlo como renta en especie se encuentra en la utilización particular de las herramientas, medios o equipos que la empresa está obligada a sufragar. Si existe un fin particular o un beneficio para el trabajador, la Administración Tributaria puede considerar que estamos ante un rendimiento del trabajo²².

Al contrario, y atendiendo al artículo 6 LIRPF, si se trata única y exclusivamente de «prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital», se trataría de un supuesto de no sujeción y no se gravaría en el IRPF como una renta en especie, pero debería poder demostrar que se utilizan totalmente con un fin laboral.

²¹ MORIES-JIMÉNEZ, M.T., (2021), pp. 39-40.

²² KPMG abogados, «Teletrabajo, regulación en España y en países de nuestro entorno», <https://home.kpmg/es/es/home/insights/2021/12/analisis-teletrabajo.html>, consulta realizada el 10 de mayo de 2022.

No obstante, el problema surge en el momento de acreditar si se usa de forma particular o laboral. Como recuerda la doctrina, la Administración Tributaria posee la carga de la prueba, por lo que debe comprobar que el uso de estos medios, herramientas y equipos se utilizan de modo personal, atendiendo al artículo 105 LGT: «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»²³.

Mientras que en modalidad presencial es sencillo vigilar su uso, puesto que se puede controlar y confirmar que solo se utilizan en horario laboral, en el teletrabajo no se produce la misma situación. No se programa un horario fijo de trabajo y no es posible vigilar las actuaciones de los trabajadores, debido a que se vulneraría el derecho a la dignidad de los trabajadores, establecido en el artículo 87 de la Ley orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

La Ley 10/2021, para controlar la situación, ha incluido la creación de un inventario en el acuerdo de trabajo a distancia, acerca de los elementos que se utilizan para el desarrollo normal del teletrabajo, establecido en su artículo 7, apartado a).

Además, el artículo 22 de esta norma establece la posibilidad de que la empresa pueda adoptar las medidas de vigilancia que considere oportunas para cumplir con sus obligaciones para con la empresa, «incluida la utilización de medios telemáticos, guardando en su adopción y aplicación la consideración debida a su dignidad...».

Por lo tanto, además del inventario obligatorio nombrado en el artículo 7 de la Ley 10/2021, para vigilar la correcta utilización de los equipos que se ceden, SEDEÑO LÓPEZ ha propuesto crear una «política de uso» entre empresario y trabajador donde queden claras las consecuencias disciplinarias que se derivarían. Además, también propone implementar algún tipo de procedimiento de control para asegurar y acreditar el uso laboral de estas técnicas²⁴.

Por ejemplo, CHICO DE LA CÁMARA²⁵ plantea la creación de un tipo de «software espía», mediante el cual la empresa pueda conocer en cada momento si el teletrabajador cumple con esta medida, siempre que sea de manera proporcional. Pese a ello,

²³ CHICO DE LA CÁMARA, P., (2021), pp. 56- 57.

²⁴ SEDEÑO LÓPEZ, J.F., (2022), p. 345.

²⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P., (2021), p. 57.

consideramos que es bastante dudosa la posibilidad de no vulnerar el derecho a la intimidad del trabajador²⁶.

Sin embargo, se podría añadir otro tipo de controles, como sistemas de seguridad en documentos compartidos, restricciones en las TIC para acceder a aplicaciones y páginas web creadas para contenido personal, como son las redes sociales etc²⁷.

Asimismo, en el contexto del artículo 22.2 del RIRPF, si el uso particular en las TIC es «accesorio y notoriamente irrelevante» no se consideraría como renta en especie, puesto que la utilización laboral se prevé mucho más evidente y el beneficio principal vendría destinado igualmente para el empresario²⁸.

Para conocer si se trata de un uso notoriamente irrelevante, habría que aplicar la regla general de valoración de las rentas en especie del artículo 43 LIRPF y tener en cuenta su valor normal en el mercado.

No obstante, si hablamos de cesiones de uso por parte de la empresa, no parece muy evidente cuál puede ser su valor de mercado. La solución más sencilla, según algún sector doctrinal, sería introducir un apartado en el artículo 43.1.1º LIRPF, de forma que se valoraría de forma concreta y semejante a la cesión de vivienda, en el apartado a), o utilización de vehículo en el apartado b)²⁹.

En definitiva, el supuesto de dotación de las herramientas, medios y equipos necesarios para poder realizar con normalidad el teletrabajo, no debería considerarse, como regla general, una renta en especie en los casos de cesión de uso, por ser propiedad del empresario y no concurrir el elemento del uso particular.

Por otro lado, si se realiza una entrega definitiva de dichos medios, siendo el trabajador el pleno propietario de ellos, no se puede acreditar un completo uso laboral de estos, por lo que sí que nos encontraríamos ante una renta en especie, debiendo valorarse según las reglas establecidas en el artículo 43.1 LIRPF³⁰.

²⁶ Artículo 87 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

²⁷ FRAGUA SOBRINO, S., ROSANAS LÓPEZ, C., (2020), p. 2.

²⁸ MORIES-JIMÉNEZ, M.T., (2021), p. 42.

²⁹ SEDEÑO LÓPEZ, J.F., (2022), p. 346.

³⁰ MORIES-JIMÉNEZ, M.T., (2021), p. 43.

1.2. Tratamiento fiscal de la compensación de los gastos que soporte el trabajador por realizar el trabajo a distancia

Al igual que hay una serie de gastos que se eliminan con el teletrabajo, como el transporte, existe un aumento generalizado en otro tipo de gastos, como la electricidad, internet, el gas o la telefonía, es decir, los gastos de suministro.

El artículo 12 de la Ley 10/2021 establece el derecho de los teletrabajadores a que su actividad laboral o trabajo pueda «ser sufragado o compensado por la empresa», no teniendo que asumir el trabajador los «gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de su actividad laboral».

Además, entre el contenido mínimo obligatorio del acuerdo del trabajo a distancia establecido en el artículo 7.1 apartado b) de la Ley 10/2021, se exige incluir una «enumeración de los gastos que pudiera tener la persona trabajadora por el hecho de prestar servicios a distancia».

Atendiendo al artículo 12.2 de la Ley 10/2021, serán los convenios o acuerdos colectivos quienes especifiquen la cuantía de estas compensaciones. Por ejemplo, el convenio colectivo CECA otorga a sus trabajadores 55€ mensuales por los gastos que pudiera ocasionar el teletrabajo³¹.

En este caso, las empresas pueden asumir dos políticas diferentes: aportar de manera previa y a tanto alzado dinero en metálico para sufragar los gastos que se prevea, lo que puede ser considerado como renta dineraria, o compensar los gastos derivados del teletrabajo pagados por el trabajador y justificados mediante factura.

A) Entrega de dinero a tanto alzado

En el primero de los casos recogidos en el último párrafo del epígrafe anterior, atendiendo al artículo 42.1. 2º LIRPF, si la empresa entrega previamente la cantidad en metálico al trabajador para que este adquiera los bienes o servicios con posterioridad, se consideraría una renta dineraria.

No obstante, como determinan los autores, debería introducirse en la ley un supuesto de no sujeción al IRPF, semejante a los establecidos en el artículo 9 RIRPF, relativo a las

³¹ Art. 14.6 de la Resolución de 23 de noviembre de 2020, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para las cajas y entidades financieras de ahorro.

dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. De esta manera se puede establecer como supuesto de no sujeción aquellas cantidades en metálico, a tanto alzado, que el empresario destina para dotar del equipamiento necesario a teletrabajadores, siempre que se justifique mediante factura su adquisición³².

Este supuesto tiene naturaleza indemnizatoria y no retributiva, al igual que en el caso explicado en el epígrafe anterior sobre dotación de herramientas, medios y equipos. Se trata de costes esenciales para la realización del trabajo que asume la empresa, tanto si se realiza en el lugar de trabajo o a distancia, por lo que la interpretación más adecuada es que esta cantidad no se incluya en la base imponible del IRPF³³.

No obstante, si se trata de aportaciones a tanto alzado sin una factura que justifique debidamente los gastos compensados, tendría que considerarse una renta dineraria, relativa al artículo 42.1. 2º LIRPF, y, por tanto, un rendimiento del trabajo propia del artículo 17 LIRPF, debido a la falta de acreditación de la relación con la actividad laboral.

B) Compensaciones de gastos

El segundo de los casos mencionados en el apartado anterior versa sobre las compensaciones de los gastos soportados por el trabajador. En relación con el artículo 12.2 y la DT párrafo 3º de la Ley 10/2021³⁴, este tipo de compensaciones deben especificarse en los convenios o acuerdos colectivos.

Por tanto, atendiendo a la lo dispuesto por la Sala de lo Social en la Audiencia Nacional, en su Sentencia n.º 132/2021 de 4 de junio, no son compensables todos los gastos derivados del teletrabajo de una forma genérica, sino que serán los propios convenios colectivos los que deben establecer un marco regulatorio de gastos de forma específica³⁵.

³² MORIES-JIMÉNEZ, M.T., (2021), pp. 46-47.

³³ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «¿Preocupa la fiscalidad del teletrabajo?», en *Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 17 de noviembre de 2020, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>, consulta realizada el 28 de abril de 2022.

³⁴ DT 3ª. Párrafo 3º Ley 10/2021: «En su caso, la negociación colectiva establecerá la forma de compensación de los gastos derivados para la persona trabajadora de esta forma de trabajo a distancia, si existieran y no hubieran sido ya compensados».

³⁵ VIDAL LÓPEZ, P., (2021), p. 10.

Cabe la posibilidad de que estas compensaciones sean gravables en el IRPF, al poder considerarse como rendimientos íntegros del trabajo. No obstante, para que ello suceda, debe demostrarse que derivan directa o indirectamente de la relación laboral, según el artículo 17 LIRPF.

Lo que suele suceder en este caso es que el teletrabajador sufraga por sí mismo el coste que conlleva los equipos, medios y herramientas que necesita para trabajar con normalidad y, posteriormente y con la debida factura, la empresa le compensa dichos gastos que no debe soportar, según el artículo 12 de la Ley 10/2021. Por lo tanto, el pago en metálico, por parte de la empresa, y convenientemente ligado al trabajo no conlleva una contraprestación por la actividad realizada y, consecuentemente, no se trata de una renta gravable en el IRPF³⁶.

Además, de la propia Ley 10/2021 se desprende la voluntad del legislador de que los teletrabajadores no se hagan cargo de los gastos que se puedan derivar de dicho trabajo a distancia. Esto se constata principalmente en el artículo 4 de esta ley, que establece la igualdad de derechos y oportunidades entre trabajadores de modalidad presencial y teletrabajadores. Supondría una vulneración de este derecho no sufragar este tipo de gastos de forma equivalente.

Por otro lado, lo más adecuado para que no haya confusión con la Administración Tributaria es llevar en orden las facturas correspondientes, e incluso ponerlas a nombre de la empresa³⁷. Si esto ocurre, se trataría de casos no sujetos al IRPF al constituirse como gastos derivados directamente de la actividad laboral.

No obstante, el problema principal recae en aquellos gastos en los que no se puede demostrar que no se han utilizado de forma particular, es decir, aquellos gastos de luz, agua, internet que también deben ser compensables, puesto que son necesarios para realizar la prestación laboral, pero injustificables como tal.

Según establece la consulta vinculante 0932-14, de 2 de abril, los órganos de inspección tributaria serán los que se les encarguen de la valoración de las pruebas

³⁶ SEDEÑO LÓPEZ, J.F., (2021), p. 348.

³⁷ MORIES-JIMÉNEZ, M.T., (2021), p. 47.

aportadas y determinar si es proporcional la compensación establecida en el acuerdo de trabajo a distancia entre empresario y trabajador³⁸.

1.3. Algún aspecto fiscal reseñable desde el punto de vista del empleador

Por otro lado, también cabe destacar las consecuencias fiscales derivadas del teletrabajo para el empresario, surgiendo la duda de si cabe la posibilidad de deducir los gastos derivados del teletrabajo en el Impuesto de Sociedades y el IVA, así como las posibles repercusiones provenientes del Impuesto de Actividades Económicas.

A) Posible deducción del Impuesto de Sociedades y el IVA

En primer lugar, con respecto al Impuesto de Sociedades, interpretando los artículos 11.1 y 15 e) LIS, se permite la posibilidad deducir aquellos gastos que estén relacionados directamente con la actividad económica, siempre que se acrediten debidamente su uso laboral, a través de la correspondiente factura.

Según establece CHICO DE LA CÁMARA³⁹, existen dos problemas para la empresa de cara a este impuesto para acreditar la correlación de esta serie de gastos, derivados del teletrabajo, con los ingresos de la actividad económica que realiza el empleado durante su horario laboral.

Por un lado, si el teletrabajador compra por su cuenta los equipos, medios y herramientas necesarias para realizar su actividad y, posteriormente la empresa los sufraga, por la obligación derivada del artículo 12 de la Ley 10/2021, únicamente podrá deducirse el gasto en el IS si se acredita que está directamente relacionado con la actividad laboral.

De la misma forma ocurre cuando el empleador paga a tanto alzado una cantidad a su empleado para que costee dichos equipos, medios y herramientas necesarios para teletrabajar, puesto que la factura de los gastos de suministros, como la electricidad, el gas o Internet va a nombre del titular de la vivienda, es decir, el teletrabajador. Consecuentemente, la correlación con los ingresos empresariales no podrá acreditarse de

³⁸ SEDEÑO LÓPEZ, J.F., (2022), p. 349.

³⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P., (2021), p. 58-59.

forma irrefutable e incluso podrían considerarse una liberalidad y excluirse como deducción de este impuesto, atendiendo al artículo 15 e) LIS.

Otra de las consecuencias fiscales que se derivan del teletrabajo para el empleador se produce en el coste adicional implícito del IVA sobre las herramientas, equipos y medios que el empleador debe otorgar a sus trabajadores. El IVA implícito en esta serie de gastos debería ser íntegramente deducible, puesto que se tratan de bienes destinados directamente a realizar la actividad empresarial⁴⁰.

No obstante, de igual forma que en el IS, para proceder a su deducción deben estar acreditados con la correspondiente factura o soporte documental. Si no se puede justificar su pleno uso laboral, se gravará en el IVA. Por tanto, los gastos de suministro, como el gas, la electricidad o Internet, los cuales van a nombre del trabajador, no se podrán deducir al no justificar la correlación⁴¹.

De hecho, según establece el artículo 7.1º. a LIVA si se trata de una mera cesión de uso de esta serie de bienes, necesarios para el teletrabajo, y no pueda ser acreditado su pleno uso laboral, constituye una prestación sujeta y no exenta de IVA⁴².

Por tanto, en relación con lo analizado en el epígrafe anterior, la problemática surge de si esta dotación de los equipos, medios y herramientas necesarios para el teletrabajo pueden considerarse o no una renta en especie de cara al IRPF. Es decir, si se puede acreditar su pleno uso laboral, mediante factura o documento análogo, este tipo de gastos se podrán deducir, a su vez, en el IS y el IVA⁴³.

Entonces, si se regula la situación en el IRPF y se realiza una propuesta análoga para los casos del IS y del IVA, los casos problemáticos para acreditar la correlación se solventarían de igual forma.

B) Posible repercusión en el Impuesto sobre Actividades Económicas

⁴⁰ FRAGUA SOBRINO, S., ROSANAS LÓPEZ, C., (2020), p. 1.

⁴¹ FRAGUA SOBRINO, S., ROSANAS LÓPEZ, C., (2020), p. 1.

⁴² DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «¿Preocupa la fiscalidad del teletrabajo?», en *Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 17 de Noviembre de 2020, <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>, consulta realizada el 28 de abril de 2022.

⁴³ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «¿Preocupa la fiscalidad del teletrabajo?», en *Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 17 de Noviembre de 2020, <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>, consulta realizada el 28 de abril de 2022.

Por último, la normativa tributaria tampoco se ha posicionado sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), en relación con el teletrabajo, sino que las dudas suscitadas se han resuelto a raíz de consultas vinculantes de la DGT. Según el artículo 8 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), el IAE grava «el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto».

Se entiende por actividad empresarial, profesional o artística aquella que se deriva de la ordenación de medios de producción y de recursos humanos, «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»⁴⁴.

Por tanto, cabe la posibilidad que a través de este impuesto se graven las actividades empresariales realizadas en los municipios donde se encuentren los domicilios de los teletrabajadores, al considerarlos como establecimientos desde donde se realiza la actividad laboral.

Sin embargo, hay que indicar que la DGT, en la consulta vinculante V3548-20, de 11 de diciembre de 2020, y en la consulta vinculante V3293-20, de 6 de noviembre de 2020, aluden a la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas⁴⁵. De su regla 5ª, la DGT entiende que no se puede tener en consideración los domicilios desde donde se realiza la actividad laboral del teletrabajador como establecimiento de la persona jurídica. Se tendrá en consideración, a estos efectos, el municipio en el que se encuentre el local del empleador sobre los que el empresario tiene disponibilidad directa.

Por ende, la empresa no debe tributar por el IAE en los municipios donde no posee un establecimiento en el que preste sus servicios, por lo que, en principio, no tendría repercusión el teletrabajo en el pago de este impuesto.

⁴⁴ Artículo 79.1 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁴⁵ Anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

2.- LA TRIBUTACIÓN EN EL CASO DEL TRABAJO POR CUENTA PROPIA

La excepcionalidad de la situación generada por la crisis sanitaria y las limitaciones de movilidad, producidas por el estado de alarma han propiciado para muchos trabajadores autónomos⁴⁶, al igual que en el caso de los trabajadores por cuenta ajena, la necesidad de realizar su actividad laboral en sus domicilios particulares, con los correspondientes gastos que de ello se deriva, como el agua, el gas, la electricidad, la telefonía o Internet.

En el IRPF, a la hora de calcular los rendimientos por actividades económicas, según el artículo 28.1 LIRPF hay que atender a lo determinado en las normas del Impuesto de Sociedades, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 30 y 31 LIRPF, relativos a las posibles deducciones en estimación directa e indirecta, respectivamente.

De este modo, de forma similar, se puede traer a colación lo dispuesto en el artículo 15 e) LIS y de la interpretación realizada en la consulta vinculante V1248-06, de 29 de junio de 2006, que para que pueda considerarse deducibles este tipo de gastos es necesario que exista una correlación con los ingresos obtenidos durante la realización de la actividad económica, siempre que pueda acreditarse de forma fehaciente que se han generado durante el ejercicio de la actividad⁴⁷. De forma que el problema surge con respecto a gastos de suministro que no puede demostrarse a ciencia cierta si se han utilizado de forma particular o para realizar la actividad económica, al igual que se ha tratado anteriormente con el IS o el IVA.

Si el trabajador por cuenta propia utiliza la estimación directa para calcular los rendimientos por actividades económicas, puede deducirse los conceptos establecidos en el artículo 30.2 LIRPF. En concreto, nos interesa reseñar el apartado 5º b) de este precepto, relativo a las deducciones de suministros derivados de la afectación parcial de la vivienda particular del trabajador autónomo.

⁴⁶ La definición de trabajador por cuenta propia se encuentra en el artículo 305 LGSS, como aquellos «que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena...».

⁴⁷Vid. consulta vinculante V1248-06, de 29 de junio de 2006, en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1248-06.

A este respecto, por una parte, se regula la afectación parcial, mediante la cual el art. 22.2 RIRPF, establece que únicamente se puede tener en cuenta como gastos derivados de elementos patrimoniales afectados parcialmente aquellos que efectivamente se relacionen con la parte afectada. Por ejemplo, una vivienda se encuentra parcialmente afecta porque un 20% de los metros totales de la misma se deriva a una peluquería. Los elementos propios de ese negocio se considerarán afectos, mientras que los de la vivienda particular no tendrán la misma calificación.

En cambio, con respecto a los gastos de suministro comunes al negocio y la vivienda, no se puede acreditar el uso económico de los mismos. Para ello, el artículo 30.2.5º. b) LIRPF prevé que «en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior»⁴⁸.

Para poder realizar esta deducción es necesario también justificar la afectación de la vivienda, mediante una declaración censal a la AEAT, sin que sea requisito imprescindible que el contribuyente sea propietario o arrendatario⁴⁹.

Así que el problema principal que surge de cara al teletrabajo es que el autónomo realiza su actividad desde su vivienda no afecta, puesto que por motivos excepcionales realiza su trabajo allí y no en el establecimiento habitual.

Se planteó el caso mediante la consulta vinculante V3461-20, de 30 de noviembre de 2020, en el que una trabajadora autónoma no podía acudir a su centro habitual de trabajo por la prohibición de circulación interpuesta a través del estado de alarma. Ante ello, la solución planteada por la DGT determinó que es requisito imprescindible para poder aplicar el artículo 30.3.5º. b) el hecho de que la vivienda del trabajador se encuentre afecta.

Por tanto, los gastos de suministro derivados de la actividad económica del teletrabajador por cuenta propia, cuya relación con la actividad empresarial no esté acreditada no podrán ser deducibles de ninguna forma. Mientras que, aquellos gastos correlacionados directamente con la actividad económica (como pueden ser ordenadores)

⁴⁸ ROVIRA FERRER, I., (2022), p. 16.

⁴⁹ GARCÍA CALVENTE, Y., (2020), p. 73.

sí que podrán ser deducibles, siempre que aporten la correspondiente factura o equivalente⁵⁰.

Atendiendo al criterio de TORIBIO BERNÁRDEZ⁵¹, no es entendible que la AEAT condicione la deducción de esta serie de gastos a un criterio temporal, puesto que se utiliza la vivienda como establecimiento de trabajo, únicamente de manera ocasional. Además, precisa el artículo 29 1 a) LIRPF, que para considerar un bien inmueble como afecto, solo es necesario que allí se realice su actividad.

La norma no exige que se deba desarrollar un periodo de tiempo específico para considerarse como tal, por lo que la AEAT debería tener en cuenta la excepcionalidad de la situación y permitir que la afectación sea temporal para favorecer la deducción de estos conceptos.

3.- LA TRIBUTACIÓN EN EL CASO DE RESIDENCIA FISCAL EN OTRO ESTADO: LA SITUACIÓN DE DOBLE IMPOSICIÓN

Como consecuencia de las restricciones de movilidad generadas con el estado de alarma y las limitaciones impuestas entre Estados por las autoridades sanitarias, el teletrabajo también se ha generalizado en el ámbito internacional. Este problema se deriva de las restricciones de entrada, las prohibiciones temporales de ingreso o incluso las cuarentenas para acceder a ciertos Estados, lo que genera una serie de inconvenientes en materia tributaria, sobre todo con respecto a la residencia fiscal⁵².

Aunque haya aumentado el número de teletrabajadores internacionales en la actualidad por la crisis sanitaria, este conflicto no es nuevo, puesto que ya lo expuso MARTOS GARCÍA⁵³ en 2002. Con la llegada de las TIC y el auge de la globalización, se posibilitó trabajar y residir en un Estado mientras que el fruto de la actividad laboral se destinaba a una empresa que se encuentra en otro país. Se trata de un problema que

⁵⁰ ROVIRA FERRER, I., (2022), p. 19.

⁵¹ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., (2021), pp. 8 y 9.

⁵² AEDAF, COVID-19, «Impacto de las restricciones de movilidad sobre las reglas de residencia fiscal», abril de 2020, Coord.: BARBA DE ALBA, A., p. 2, consulta realizada el 5 de mayo, en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/46642/impacto-de-las-restricciones-de-movilidad-en-la-residencia-fiscal>.

⁵³ MARTOS GARCÍA, J.J., (2002), p. 170.

afecta tanto a trabajadores españoles que residen en otro Estado como los extranjeros que deciden vivir en España.

Por ejemplo, en la consulta vinculante V3202-20, de 27 de octubre de 2020, se manifestó la situación de un español, que trabajaba para una empresa española, residiendo durante 2 años en Estados Unidos, aun teniendo su residencia habitual en España, colocándose en una situación de doble residencia fiscal. Por otro lado, la consulta vinculante V1983-20, de 17 de junio de 2020, explica el caso de un matrimonio de libaneses que vinieron a España para realizar un viaje de 3 meses, pero, como consecuencia del estado de alarma, pasaron más de 6 meses en el país.

Según el artículo 8 LIRPF, se considera contribuyente del IRPF aquellos que tengan su residencia fiscal en España, para lo cual, el artículo 9 LIRPF, establece que se deben cumplir con una serie de requisitos: «a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español...» y «b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta».

Por tanto, en el caso del matrimonio de libaneses, si cumplen con los requisitos nombrados y «con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador» (artículo 2 LIRPF) se les considerará contribuyentes del IRPF en España⁵⁴. Mientras que el español que trabaja en Estados Unidos, aun teniendo en España su empresa matriz no se consideraría contribuyente a efectos de IRPF⁵⁵.

No obstante, los extranjeros pueden adherirse al sistema especial del Impuesto de la Renta de no Residentes (IRNR). Atendiendo al artículo 93 LIRPF, se podrá aplicar este régimen especial a trabajadores desplazados si no residen en España durante los últimos diez periodos impositivos al desplazamiento y el traslado se derive de un contrato de trabajo o adquiriendo la condición administradora de la empresa.

En los casos a tratar, el teletrabajador extranjero se desplaza a España y su centro de actividades económicas o cualquier establecimiento permanente de la sociedad se localiza en otro Estado. Como deviene obligatorio que exista una relación de causalidad entre la

⁵⁴Vid. consulta vinculante V1983-20, de 17 de junio de 2020, en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1983-20.

⁵⁵Vid. consulta vinculante V3202-20, de 27 de octubre de 2020, en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3202-20.

ubicación de la residencia en España y la relación laboral, no podrá acogerse tampoco a este sistema especial de tributación del IRNR⁵⁶.

3.1 Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional de Renta y Patrimonio

El instrumento primordial para regular este supuesto de doble residencia fiscal entre Estados han sido los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional de Renta y Patrimonio. Para evitar que se grave un mismo impuesto en dos países diferentes, los Estados contratantes llegan a renunciar parte de su soberanía fiscal para poder regularizar la situación. Predominantemente, la comunidad internacional utiliza el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE⁵⁷, como guía para establecer los convenios de doble tributación entre naciones, sin perjuicio de la normativa estatal de cada Estado⁵⁸.

Este Modelo de Convenio constituye en su artículo 4.2 la imposibilidad de que una persona física se considere residente fiscal en dos Estados diferentes y establece una serie de reglas que desempatan en los casos en los que haya conflicto de normas para considerar al teletrabajador extranjero como residente fiscal en uno u otro Estado⁵⁹.

A este respecto, es muy probable que la residencia fiscal que se tenga en cuenta sea la del país de origen, puesto que la primera de las normas de desempate asigna la residencia fiscal a aquel país donde tenga un domicilio permanente disponible, en segundo lugar, donde more con habitualidad y, en tercer lugar, rige el criterio de la nacionalidad⁶⁰.

Precisamente, el artículo 15 del Modelo de Convenio regula el régimen de rentas del trabajo dependiente que puedan ser objeto de una doble imposición internacional. Dicho precepto establece que se impondrá el régimen fiscal de aquel Estado donde el empleado realice su trabajo efectivo, es decir, donde se encuentre físicamente al realizar su actividad

⁵⁶ GIL GARCÍA, E., (2022), p. 19.

⁵⁷ La versión existente se actualizó en abril de 2017.

⁵⁸ MARTOS GARCÍA, J.J., (2002), p. 176.

⁵⁹ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., (2021), p. 4.

⁶⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), «*OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*», versión de abril de 2020, en <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>, consulta realizada el 5 de mayo de 2022, pp. 6 y 7.

laboral, independientemente de que la fuente de sus rentas provenga del otro Estado contratante⁶¹.

Este precepto, en su apartado 2 introduce una excepción a esta regla general. En el supuesto en el que el particular permanezca físicamente menos de 183 días en un Estado, las rentas sean asumidas por una empresa que se encuentra en otro Estado y ésta no tenga un establecimiento permanente en el país donde se realiza la actividad física del teletrabajador, el individuo no estaría a sujeto a la imposición del primer Estado⁶².

Por ejemplo, la multinacional hotelera X realiza su principal actividad en el Estado 1, pero tiene numerosas filiales repartidas en diferentes países. El trabajador Y, realiza su prestación laboral en el hotel del Estado 1, pero como la filial del Estado 2 necesita personal se desplaza para trabajar allí durante 5 meses. En este caso la excepción del artículo 15.2 del Modelo de Convenio decaería, puesto que no cumple con el número de días efectivamente trabajados en el Estado 2, aun existiendo una sucursal permanente en el mismo. Por lo tanto, a este trabajador se le impondrá el régimen del Estado 1⁶³.

Consecuentemente, los Estados que hayan regulado sus Convenios de Doble Imposición a través del Modelo de Convenio impondrán el sistema tributario de aquel lugar donde resida el contribuyente, como norma general, pudiendo imputarse al otro Estado contratante si se dan los requisitos del artículo 15.2 del Modelo de Convenio⁶⁴.

Además de ello, se resolvió un caso semejante por la DGT, en la consulta vinculante V0906-17. Se observa el caso de una mujer que trabajó para una empresa estadounidense (país con el que sí que existe Convenio de Doble Imposición⁶⁵) durante unos años, pero cambió su residencia a España, manteniendo su relación laboral con la misma a través de Internet, mediante el teletrabajo. La DGT, atendiendo al artículo 15 del Modelo de Convenio, sostiene que, al realizar el trabajo efectivo desde una residencia privada en

⁶¹ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada de 2017, p. 261.

⁶² Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada de 2017, p. 261.

⁶³ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada de 2017, p. 268.

⁶⁴ MARTOS GARCÍA, J.J., (2004), p. 213.

⁶⁵ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

España y ejerciendo su empleo desde allí, aunque los rendimientos de su trabajo se reflejen en Estados Unidos, deberá tributar únicamente en territorio español⁶⁶.

Como conclusión, el Modelo de Convenio es una buena solución para unificar la legislación de los Estados que la adopten, de forma que se evita las situaciones de doble imposición en estos supuestos. No obstante, la legislación española no prevé situaciones de excepcionalidad, como la nombrada en los casos del matrimonio libanés. Así, TORIBIO BERNÁRDEZ⁶⁷, propone la solución de incluir un supuesto de exclusión del IRPF, para los casos en los que, por motivos de fuerza mayor (como la crisis sanitaria del COVID-19), la persona física ha residido en España más de 183 días durante un año natural, sin posibilidad de retornar a su país de origen.

No obstante, España ha continuado aplicando la legislación española sin interpretar de manera excepcional la situación originada por la crisis sanitaria, lo cual se observa en la consulta vinculante V1983-20, de 17 de junio, ya expuesta, en la que considera contribuyentes al matrimonio de libaneses que se encuentran «atrapados» en España.

Además, podría conllevar para ellos consecuencias fiscales muy difíciles, debido a que no existe Convenio Bilateral de Doble Imposición con este país y, como se considera un paraíso fiscal a efectos de la legislación española, si quieren volver a cambiar su residencia fiscal al Líbano se les aplicaría las medidas específicas que contempla la LIRPF para estos casos, con sus correspondientes penalizaciones⁶⁸.

3.2. Breve mención a la problemática sobre las retenciones e ingresos a cuenta como obligación de la empresa

Además de todo ello, también surge el inconveniente derivado del artículo 99 LIRPF, el cual obliga a los empleadores que abonen rentas sujetas a IRPF a realizar retenciones e ingresos a cuenta. Por tanto, se despliega una nueva situación problemática, es decir, si las empresas extranjeras con empleados teletrabajando en España deben realizar las retenciones e ingresos a cuenta.

El artículo 76 RIRPF c) y d), incluye como obligados a retener o ingresar a cuenta a las personas jurídicas no residentes con establecimiento permanente. En el caso de que

⁶⁶ GARCÍA CALVENTE, Y., (2020), p. 71.

⁶⁷ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., (2021), p. 7.

⁶⁸ TORIBIO BERNÁRDEZ, L., (2021), p. 5.

no medie establecimiento permanente también existe dicha obligación en una serie de casos concretos⁶⁹.

En la consulta vinculante 3286-17, de 27 de diciembre de 2017 se planteaba el supuesto de una empresa irlandesa con teletrabajadores residiendo en España. Dicha sociedad no poseía un establecimiento permanente en el país y tampoco cumple con los requisitos del artículo 76 d) RIRPF.

Por tanto, la clave para entender este supuesto de hecho es si el empleador posee o no una sucursal en el Estado donde se encuentra el teletrabajador ⁷⁰. Si es así, la obligación de realizar la retención o el ingreso a cuenta permanece y, en caso contrario, la sociedad se encontraría exenta de ello, como ocurría en el caso expuesto.

4.- UNA MENCIÓN AL PROYECTO DE LEY DE «STARTUPS», POR ATISBAR ALGUNA RELACIÓN DE CARÁCTER FISCAL CON EL TELETRABAJO

El 27 de diciembre de 2021 la Mesa de las Cortes Generales presentó un proyecto de ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (en adelante, proyecto de ley de startups), propuesto por el Gobierno, cuyos efectos se pretenden desplegar en enero de 2023. Se pretende favorecer, mediante una serie de beneficios fiscales, a emprendedores o trabajadores a distancia (nómadas digitales) para que puedan crear empresas estables e innovadoras «basadas en el conocimiento, la base digital y rápido crecimiento», conocidas como empresas emergentes o «startups»⁷¹.

En muchos casos, los trabajadores de estas empresas emergentes pueden realizar sus actividades a distancia, por lo que el proyecto de ley intenta fomentar la llegada de teletrabajadores altamente cualificados a través de una serie de beneficios. Más concretamente, a este tipo de teletrabajadores los define el proyecto como “nómadas digitales», es decir, aquellos «cuyos empleos les permiten trabajar en remoto y cambiar

⁶⁹ Artículo 76 d) RIRPF: «(...) en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes».

⁷⁰ Vid. consulta vinculante V3286-17, de 27 de diciembre de 2017, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3286-17.

⁷¹ GARCÍA DE PABLOS, J.F., (2022), p. 2.

de residencia frecuentemente, compatibilizando el trabajo de alta cualificación con el turismo inmersivo en el país de residencia»⁷².

No obstante, aunque se trate de un proyecto de ley y sus disposiciones no son vinculantes en el ordenamiento jurídico, merece la pena destacar algunos de sus preceptos recogidos en el mismo para subrayar las propuestas fiscales que se barajan en fomento de estas empresas emergentes y los nómadas digitales, además de proponer algunas propuestas a la problemática establecida en el epígrafe anterior sobre residencia fiscal, con respecto a ellos.

La propia exposición de motivos del proyecto de ley de «startups», establece que España es un país con gran potencial para atraer a personal cualificado en el ámbito tecnológico, al ser el primer país europeo en desplegar «la fibra óptica dentro de la Unión Europea, lo que proporciona unas buenas condiciones de conectividad, incluso en zonas rurales». Estos factores, junto a las condiciones de vida del país, supone que España sea uno de los destinos favoritos para los teletrabajadores y, a su vez, una gran apuesta para atraer a territorio español a nómadas digitales.

En aras de favorecer la llegada de talento extranjero, el proyecto de ley amplía el ámbito de aplicación del artículo 93.1 LIRPF⁷³, para intentar paliar la problemática de la residencia fiscal en este tipo de casos. En la actual versión del precepto, se exige que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo, pero debe realizarse por orden del empleador para adquirir la condición de contribuyente en el caso a tratar. Es decir, el teletrabajador se instala por su cuenta y realiza su actividad laboral en España, pero como no cumple el requisito de relación laboral que exige el precepto, no pueden adherirse al sistema especial del IRNR.

⁷² Vid. preámbulo del proyecto de ley de startups.

⁷³ Artículo 93.1 LIRPF: a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: 1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo (...) Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este. 2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe (...).

De esta forma, en la Disposición final 3^a.5, se establecen una serie de medidas para someterse al sistema. En primer lugar, se implanta la reducción de acceso a la adquisición de la residencia fiscal del lapso de 10 a 5 periodos impositivos. Y, en segundo lugar, se añade en el artículo 93. 1.a.1º LIRPF la posibilidad de considerar contribuyente del IRNR a aquellas personas desplazadas como consecuencia de un contrato de trabajo, sin la necesidad de que se produzca por la orden del empleador, siempre que la actividad se realice «mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación»⁷⁴.

Como consecuencia de ello, los nómadas digitales que pueden teletrabajar en cualquier lugar del mundo pueden acceder al IRNR de forma más ágil y sencilla, para evitar problemas de doble tributación internacional. Además, se introducen beneficios fiscales en dicho impuesto, al reducir el tipo impositivo hasta el 15%, en el primer periodo impositivo en el que la base imponible resulte positiva, y en los tres siguientes, según establece el artículo 8 del proyecto de ley.

Por otro lado, a través de la Disposición final quinta del proyecto de ley de startups, se pretende modificar Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, introduciendo el Capítulo V bis, en la sección 2ª, del Título V, de forma que se facilita a los teletrabajadores de carácter internacional su entrada y permanencia en el país⁷⁵, al poder acceder a un visado especial de hasta cinco años.

Para ello, se necesita cumplir con una serie de requisitos, entre los que sobresale el límite máximo del 20% de facturación del total de la actividad profesional de teletrabajadores internacionales en España. Es decir, la mera residencia en el país no asegura su inclusión en el sistema nacional de innovación y no entraría en la categoría del supuesto⁷⁶. Además, se precisa la condición de «graduados o postgraduados de universidades de reconocido prestigio, formación profesional y escuelas de negocios de reconocido prestigio o bien con una experiencia profesional mínima de tres años», según lo establecido el artículo 75 del proyecto de ley de startups.

⁷⁴ GIL GARCÍA, E., (2022), p. 19.

⁷⁵ GIL GARCÍA, E., (2022), p. 20.

⁷⁶ ARRUÑADA B., (2022), p. 7.

Por tanto, parece una gran forma de atraer talento innovador a España, de forma que afectará de manera positiva al desarrollo tecnológico del país, aunque no solucionará la problemática de los teletrabajadores con respecto a la doble imposición del IRPF que no cumplan con los requisitos enumerados.

V.- CONCLUSIONES

Como finalización de este estudio y en relación con la información aportada, se reseñarán en las próximas líneas las consecuencias más relevantes que se han advertido.

Las aportaciones realizadas en dicho trabajo están adoptadas a mayo de 2022, precisión que consideramos necesaria resaltar puesto que el teletrabajo constituye una materia en auge y constante movimiento. Es más, ya se ha demostrado que el teletrabajo no es un fenómeno surgido a raíz del COVID-19, sino que de los datos obtenidos se puede deducir un aumento exponencial del mismo. Por lo tanto, dicho estudio queda fuera de las precisiones legislativas que se manifiesten de forma posterior a esta fecha.

Mientras que en materia laboral se ha regulado de forma adecuada mediante la Ley 10/2021, el trabajo a distancia y, por ende, del teletrabajo, de cara al ámbito tributario no ha supuesto una solución efectiva a los problemas de los contribuyentes en esta materia. Consideramos que la principal causa se deriva de la premura producida por la crisis sanitaria, que obligó al legislador a actuar de forma urgente.

Es más, se ha podido observar que la principal vía de resolución de incertidumbres sobre el teletrabajo en materia tributaria han sido las consultas vinculantes aportadas por la DGT. Ello conlleva un aumento de la inseguridad jurídica de los contribuyentes e incluso una ampliación de las injusticias derivadas del sistema, sobre todo porque se ha podido vulnerar el derecho de igualdad entre trabajadores de modalidad presencial y teletrabajadores establecido en el artículo 4 de la Ley 10/2021.

Ello se observa sobre todo con respecto a los gastos de suministro de equipamiento, cuando no puede acreditarse su relación con el ámbito laboral o económico. Es decir, las aportaciones realizadas por el empresario para sufragar dichos gastos, en principio, son consideradas rentas dinerarias, por lo que el trabajador deberá soportarlas en el IRPF. Y, además, dichos gastos tampoco podrán ser deducibles ni en el

Impuesto de Sociedades, ni en el IVA; ni siquiera en la parte de actividades económicas del IRPF, en los casos de trabajadores autónomos.

La solución que proponemos en relación con estos gastos no acreditables en el segundo caso es la posibilidad de deducir un porcentaje concreto en cada tipo de impuesto, al igual que se realiza en el artículo 30.2.5º. b LIRPF, con respecto a los gastos no acreditables de la vivienda parcialmente afecta.

En cambio, para evitar que el dinero a tanto alzado aportado por el empresario para sufragar este tipo de gastos se presuma como una renta dineraria en el IRPF, también parece coherente incluir un supuesto análogo al establecido en el apartado anterior. De esta forma, se podría exceptuar de gravamen, un porcentaje semejante al establecido en el artículo 9 RIRPF, sobre dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

Con relación al resto de casos derivados de la obligación del empresario de dotar y mantener de medios y al abono y compensación de gastos al empleado, no parece haber problema alguno con la normativa actual, siempre y cuando se acredite de manera fehaciente su relación laboral.

Por otro lado, respecto a la residencia fiscal de los contribuyentes que se encuentran teletrabajando en otro Estado, en el cual no se encuentra ni la matriz principal de su empresa ni un establecimiento permanente de la misma, resultaría también necesario una regulación o, al menos, recopilación de las consultas vinculantes derivadas en la materia.

No obstante, parece conveniente, como han propuesto diversos autores, la implantación de un sistema que regule los casos excepcionales de ciudadanos no contribuyentes del IRPF que permanecen más de 183 días en España. No se trataría de casos de residencia sin ningún pretexto, sino de situaciones extremas y justificadas, como el confinamiento obligatorio derivado del COVID-19, que han supuesto la adquisición de la condición de contribuyente para el ciudadano extranjero.

Llama la atención el caso del matrimonio de libaneses expuesto, debido a que, además de superar los 183 días en España, se agrava a sus circunstancias el hecho de

residir habitualmente en un paraíso fiscal. De esta manera, supondría para ellos, y para otros en la misma situación, un problema preocupante en materia tributaria.

Además, las mejoras en la tecnología y la posibilidad de teletrabajar en cualquier parte del mundo propician el aumento de teletrabajadores internacionales, por lo que la adaptación de estos supuestos al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio se prevé necesaria, debido a que la versión existente es de 2017, es decir, previa a la crisis sanitaria.

Además, con la entrada en vigor del actual proyecto de ley de startups, se vaticina un aumento de nómadas digitales altamente cualificados en España, a la par que se ha mejorado la situación jurídica para este concreto tipo de teletrabajadores internacionales. No obstante, aunque sea una gran forma de atraer empleo cualificado al país, se podría implementar otra serie de normativas que regulen de forma eficaz la situación para el resto de los teletrabajadores internacionales.

Por tanto, son considerables las cuestiones fiscales sin resolver en materia del teletrabajo que se deberán desarrollar con amplitud en los años venideros. Sería conveniente regular las consecuencias fiscales del teletrabajo en un mismo soporte normativo, como podría ser a través de una modificación la Ley 10/2021 de forma que se introduzca un nuevo título, por el que se aportase una regulación eficaz.

La urgencia para regular el teletrabajo en la crisis sanitaria ya ha pasado, por lo que, recalando la misma idea, parece imprescindible que el legislador consolide la regulación de esta materia, subsanando las deficiencias, fundamentalmente en la actualidad si se cumplen las expectativas de su incremento.

VI.- RECURSOS BIBLIOGRÁFICOS.

BIBLIOGRAFÍA

- BAEZA A., «Por qué es tan importante la aprobación de la Ley de Startups», en *Ipmark: Información de publicidad y marketing*, n.º 889, 2022, p. 5.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., «COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE», en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 446, mayo 2020, pp. 01-016.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., «Aspectos tributarios controvertidos del “teletrabajo”». *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, n.º 96, 2021, pp. 56-61.
- DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J.L., «Internet y nuevas tecnologías en la España vaciada: especial referencia al teletrabajo, ¿una quimera más?» en *Comunidades discriminadas y territorios rurales abandonados. Políticas públicas y derecho administrativo frente a la despoblación*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), febrero 2021, pp. 133-154.
- FRAGUA SOBRINO, S., ROSANAS LÓPEZ, C., «Impuestos: los grandes olvidados en la nueva regulación del teletrabajo», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 968, 2020.
- GARCÍA CALVENTE, Y., «Avances y desafíos en la regulación del teletrabajo: reflexiones desde el ingreso y el gasto público en un contexto de pandemia», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2020, pp. 53-80.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F., «Preámbulo del Proyecto de ley El Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (Startups)», en *Quincena Fiscal* n.º 10/2022.
- GIL GARCÍA, E., «La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización» en *Revista española de Derecho financiero*, n.º 193, 2022, pp. 123-158.
- MARTOS GARCÍA, J.J., «Criterios de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional. Residencia fiscal y doble imposición», en *Trabajo: Revista iberoamericana de relaciones laborales*, núm. 11, 2002, pp. 169-188.
- MARTOS GARCÍA, J.J., «Globalización y doble tributación internacional de la imposición indirecta y del teletrabajo», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, n.º 7, 2004, pp. 203-215.

- MORIES-JIMÉNEZ, M.T., «Régimen fiscal de las compensaciones retributivas derivadas del teletrabajo: cuestiones sin resolver y propuestas de regulación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Quincena fiscal*, n.º 8, 2021, pp. 25-52.
- QUINTANILLA NAVARRO, R.Y., «El teletrabajo: de la dispersión normativa presente a la necesaria regulación normativa europea y estatal futura», en *El futuro del trabajo que queremos. Conferencia Nacional Tripartita, 28 de marzo de 2017, Palacio de Zurbano, Madrid*, vol. 2, 2017, pp. 107-122.
- ROVIRA FERRER, I., «La incidencia del COVID-19 de 2020», en *Anales del Derecho*, n.º 39, 2022, pp. 4-23.
- SEDEÑO LÓPEZ, J.F., «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*, Hinojosa Torralvo (dir.) et. al., tomo II, Reus Editorial, Barcelona, 2022, pp. 335-352.
- TORIBIO BERNÁRDEZ, L., «La doble vara de medir de la Dirección General de Tributos a la hora de examinar la excepcionalidad de la pandemia y sus consecuencias en el plano tributario», en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 7, 2021, pp. 85-89.
- VIDAL LÓPEZ, P., «¿Qué ocurre con los gastos derivados del teletrabajo excepcional?», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 976, 2021.

RECURSOS ELECTRÓNICOS

- AEDAF, COVID-19, «Impacto de las restricciones de movilidad sobre las reglas de residencia fiscal», abril de 2020, Coord. BARBA DE ALBA, A., en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/46642/impacto-de-las-restricciones-de-movilidad-en-la-residencia-fiscal>, consulta realizada el 5 de mayo.
- ARRUÑADA B., «Comentario al Proyecto de ley de startups», en *Apuntes FEDEA*, versión revisada a febrero de 2022, <https://documentos.fedea.net/pubs/ap/2022/ap2022-01.pdf>, consulta realizada el 10 de mayo de 2020.

- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «¿Preocupa la fiscalidad del teletrabajo?», en *Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 17 de noviembre de 2020, <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>, consulta realizada el 28 de abril de 2022.
- ICADE Business School: 2º Barómetro digitalización de la gestión del talento, 2021, en <https://www.url.edu/sites/default/files/content/file/2021/06/23/36/barometro-2020.-digitalizacion-de-la-gestion-del-talento.pdf>, consulta realizada el 28 de abril de 2022.
- KPMG abogados, «Teletrabajo, regulación en España y en países de nuestro entorno», <https://home.kpmg/es/es/home/insights/2021/12/analisis-teletrabajo.html>, consulta realizada el 10 de mayo de 2022.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), «*OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*», versión de abril de 2020, <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>, consulta realizada el 5 de mayo de 2022.

LEGISLACIÓN

- Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades
- 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.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

- Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
- Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.
- Real Decreto Ley 8/2020: RDL 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.
- Ley 10/2021 de 9 de julio, de trabajo a distancia.

OTROS RECURSOS

- Acuerdo Marco Europeo de 2002 sobre el teletrabajo, incorporado en España en 2003, a través de la Resolución de 31 de enero de 2003, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la inscripción en el Registro y publicación del Acuerdo Interconfederal para la Negociación Colectiva 2003.
- Agenda Territorial de la Unión Europea 2020: «Hacia una Europa integradora, inteligente y sostenible de regiones diversas», presentada en la reunión informal de los ministros responsables de ordenación del territorio y desarrollo territorial en colaboración con la Comisión Europea y con el respaldo del Comité de las Regiones, el 19 de mayo de 2011, en Gödöllő (Hungría), en revisión de la Agenda Territorial presentada en 2007.
- Consulta vinculante V0906-17, 11 de abril de 2017, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0906-17, consulta realizada el 10 de mayo de 2022.
- Consulta vinculante V1035-21, de 21 de abril de 2021, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1035-21, consulta realizada el 10 de mayo de 2022.
- Consulta vinculante V1248-06, de 29 de junio de 2006, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1248-06, consulta realizada el 10 de mayo de 2022.
- Consulta vinculante V1983-20, de 17 de junio de 2020, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1983-20 consulta realizada el 10 de mayo de 2022.

- Consulta vinculante V3202-20, de 27 de octubre de 2020, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3202-20, consulta realizada el 10 de mayo de 2022.
- Consulta vinculante V3286-17, de 27 de diciembre de 2017, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3286-17, consulta realizada el 10 de mayo de 2022.
- Consulta vinculante V3293-20, de 6 de noviembre de 2020, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3293-20, consulta realizada el 10 de mayo de 2022.
- Consulta vinculante V3461-20, de 30 de noviembre de 2020, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3461-20, consulta realizada el 10 de mayo de 2022.
- Consulta vinculante V3548-20, de 11 de diciembre de 2020, https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3548-20 consulta realizada el 10 de mayo de 2022.
- ICADE *Business School*: 2º Barómetro digitalización de la gestión del talento, 2021, consulta realizada el 28 de abril de 2022. <https://www.url.edu/sites/default/files/content/file/2021/06/23/36/barometro-2020.-digitalizacion-de-la-gestion-del-talento.pdf>
- Modelo de Convenio Tributario, sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE, versión abreviada, actualizado a abril de 2017.
- Proyecto de Ley, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, propuesto por el Gobierno y presentado ante las Cortes Generales el 27 de diciembre de 2021.
- Resolución de 23 de noviembre de 2020, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para las cajas y entidades financieras de ahorro.
- Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Social) 132/2021 de 4 de junio de 2021, CENDOJ, ECLI:ES:AN:2021:2567.