

# FISCALIDAD DEL TRABAJO A DISTANCIA

**Wolters Kluwer Ciss**  
**27 de octubre de 2020**

La crisis sanitaria y económica provocada por el COVID-19 ha traído como consecuencia la generalización del trabajo a distancia en España, de la que el teletrabajo es una subespecie, mostrándose como el mecanismo más eficaz para asegurar el mantenimiento de la actividad durante la pandemia y garantizar la prevención frente al contagio.

Así, en un primer momento, el [artículo 5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo](#), de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, estableció el carácter preferente del trabajo a distancia, cuya vigencia se vio prorrogada por el [artículo 15 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril](#), de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, manteniéndose hasta 3 meses después del fin de la vigencia de la declaración del estado de alarma, esto es, hasta el 21 de septiembre de 2020.

En esta tesitura, y dada la necesidad de regulación en esta materia, consecuencia del auge de la figura del teletrabajo, se aprobó el [Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia](#).

Entre las medidas adoptadas por dicho Real Decreto, en materia fiscal cabe destacar aquellas relativas a los derechos a la dotación y mantenimiento de medios ([art. 11](#)) y al abono y compensación de gastos ([art. 12](#)), por las dudas que surgen en cuanto a su tratamiento dada la inexistencia de una regulación específica al respecto.

Además, el teletrabajo también tiene consecuencias fiscales en cuanto a la residencia del contribuyente por cuanto permite que el trabajador preste sus servicios desde cualquier lugar del mundo.

A continuación, pasamos a detallar la posible repercusión fiscal de dichas medidas.

## **1. ENTREGA DE MEDIOS, EQUIPOS Y HERRAMIENTAS**

El [artículo 11 del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre](#), establece el derecho de los trabajadores a distancia a la dotación y mantenimiento adecuado por parte de la empresa de todos los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la actividad.

Dado que ello origina una renta para el trabajador, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendría la consideración de rendimiento del trabajo sujetos a retención o ingreso a cuenta, debiendo incluirse en la declaración de la renta, lo que supondría, además, una mayor tributación. Dicha retribución tendrá una naturaleza u otra en función de la forma en que se perciba. Así, podemos distinguir:

a) Renta dineraria: de conformidad con el [artículo 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) (en adelante, LIRPF), nos encontramos ante rentas de esta naturaleza cuando la empresa entrega al trabajador importes en metálico para que éste último adquiera los bienes, derechos o servicios (ordenador, teléfono móvil, tablet, silla...)

b) Renta en especie: el [artículo 42.1 de la LIRPF](#) dispone que: “*Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda*”. De ello se desprende que no constituirá rendimiento del trabajo en especie si el uso es exclusivamente laboral. El problema surge cuando el equipo o herramienta se utiliza para ambos fines, lo que ocurrirá con bastante frecuencia, pues en estos casos habría que calcular el tiempo destinado al uso particular

del trabajador pues solo éste tiene la consideración de renta del trabajo en especie. Surgiría así, un problema de prueba tendente a demostrar el tiempo en que dichos equipos o herramientas se destinan al desempeño de la actividad o al uso particular del trabajador.

Ello además, nos conduciría a otra problemática, cuál es la valoración de dicha renta por cuanto el [artículo 43 de la LIRPF](#) no contiene una regla específica de valoración, por lo que debemos acudir a la regla general contenida en el [artículo 43.1 de la LIRPF](#) que dispone que las rentas en especie se valorarán por su valor normal de mercado.

Por tanto, nos encontraríamos ante una problemática que todavía no está resuelta, de suerte que si bien la Dirección General de Tributos todavía no se ha pronunciado al respecto, no se puede descartar la posibilidad de que se equipare al criterio que se viene aplicando a los coches de empresa, esto es, considerar que los equipos han sido cedidos para su utilización con fines particulares todo período distinto a la jornada laboral, de modo que constituiría renta en especie la disponibilidad fuera del horario laboral. Suponiendo una jornada laboral de ocho horas, su utilización para fines particulares se daría los sábados, domingos, festivos y dieciséis horas diarias en los días laborables.

Otra posibilidad, mucho más beneficiosa para el contribuyente, pasaría por modificar la normativa del impuesto incluyendo entre los supuestos de exención de los rendimientos del trabajo en especie el que ahora nos ocupa.

## **2. ABONO Y COMPENSACIÓN DE GASTOS**

El [artículo 12](#) del citado Real Decreto-Ley reconoce el derecho al abono y compensación de gastos en los siguientes términos: *“el desarrollo del trabajo a distancia deberá ser sufragado o compensado por la empresa, y no podrá suponer la asunción por parte de la persona trabajadora de gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de su actividad laboral”*.

Por tanto, se trata de esclarecer el tratamiento fiscal que reciben las cantidades entregadas por la empresa en metálico para compensar determinados gastos en los que el trabajador incurre en casa, con motivo del desarrollo de su actividad laboral, como puede ser la luz o la conexión a internet. Pasamos ahora a determinar la posible incidencia en la tributación de los empleados y de la entidad.

### **2.1. Consecuencias fiscales para el trabajador**

Más dudas plantea esta cuestión en cuanto a la consideración que deben tener dichas compensaciones: si nos encontramos ante un rendimiento del trabajo dinerario por el importe total compensado o, por el contrario, se trata de un mero reembolso de los gastos satisfechos por el trabajador.

Dicha cuestión no es insignificante puesto que en función de la consideración que se le dé existirá o no obligación de tributar.

Pasamos ahora a ver cada una de estas posibilidades:

a) Rendimiento del trabajo dinerario: en este caso, llegamos a la misma conclusión vista en el apartado anterior, es decir, que para el trabajador supondría una mayor tributación al tener que incluir en su declaración de la renta este rendimiento del trabajo dinero sobre el que, además, habría que practicar la correspondiente retención.

b) Reembolso al trabajador: a este respecto cabe citar la [Consulta V0931-14](#), de 2 de abril, en la que se plantea, entre otras cuestiones, la posible incidencia en la tributación de los empleados de la compensación económica que la empresa les satisface por el gasto producido por la utilización para fines laborales de sus teléfonos personales. Dicha Consulta concluye que: *“Por lo que se refiere a la compensación por el gasto producido por la utilización del servicio de telefonía, si tal compensación se limita a reembolsar a los*

*empleados por los gastos ocasionados por esa utilización en el desarrollo de su trabajo cabe afirmar que no comporta para ellos un supuesto de obtención de renta, es decir, no se entiende producido el hecho imponible del impuesto. Ahora bien, si la cantidad satisfecha fuese superior al importe abonado por los empleados, el exceso constituiría renta gravable en el IRPF con la misma consideración del importe satisfecho para la adquisición del propio teléfono móvil: rendimiento dinerario del trabajo". En conclusión, en este supuesto la compensación no estaría sujeta a gravamen.*

Las dudas surgirían en determinar el importe del gasto incurrido por el trabajador para el desempeño de su trabajo, puesto que al trabajar, mayoritariamente desde la vivienda habitual, no se pueden imputar todos los gastos al trabajo a distancia por lo que nuevamente, se debería discernir qué parte de estos gastos se deben al desempeño laboral y cuáles a los fines particulares del trabajador.

Esta es otra cuestión que todavía no está resuelta en materia de IRPF. Nuevamente, habrá que esperar para ver si se declaran exentas estas rentas o, bien, otra posible solución pasaría por establecer unas cuantías máximas exentas de gravamen, como ocurre en el caso de las dietas, tributando así, únicamente, por el exceso.

## 2.2. Consecuencias fiscales para la empresa

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

- Inscripción contable: se deben imputar contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.
- Imputación con arreglo a devengo y correlación de ingresos y gastos: los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros, es decir, deben realizarse en el ejercicio de la actividad con el objetivo de obtener ingresos.
- Justificación documental: de forma prioritaria mediante factura.
- No consideración de gasto fiscalmente no deducible por algún precepto específico de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

## 3. RESIDENCIA FISCAL

Otro aspecto en el que también influye esta modalidad de trabajo es en el de los trabajadores deslocalizados por cuanto permite que trabajadores españoles trabajen para empresas situadas en el extranjero y viceversa. Con ello se suscitan las siguientes cuestiones:

- dónde debe tributar el sueldo del trabajador: en el país donde teletrabaja, en el de la empresa o en ambos.
- si existe obligación de practicar pagos en cuenta ([artículo 99 LIRPF](#)).

La primera cuestión que debemos analizar es la residencia fiscal del trabajador. A estos efectos, en la legislación interna española la residencia fiscal se determina en virtud de lo dispuesto en el [artículo 9 de la LIRPF](#). Según el mencionado

precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España en la medida en que concurra alguno de los siguientes criterios:

- permanencia de más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.
- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la [LIRPF](#) establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias señaladas, el trabajador será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del [artículo 2 de la LIRPF](#), sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables, con los consiguientes conflictos de residencia en los casos en que ambos Estados lo considerasen residente.

Así, nos podemos encontrar con las siguientes situaciones:

- Empresa y trabajador residentes en España: el hecho de que el empleado desarrolle su actividad mediante la modalidad del teletrabajo en nada cambia con respecto a si dicha actividad se siguiese realizando de manera presencial. De este modo, sus rendimientos seguirían estando sujetos a IRPF con las correspondientes retenciones, tributando por los mismos en España.
- Empresa no residente en España y trabajador residente en otro Estado que decide desplazarse a España o trabajador residente en España: En este caso, el residente en el extranjero, una vez haya establecido su residencia en España y se dé cualquiera de las circunstancias señaladas, será considerado residente fiscal en España en el período impositivo correspondiente pasando a tributar, en este momento, en España por su renta mundial incluyendo las rentas percibidas de la empresa extranjera.

Respecto a la segunda de las cuestiones, esto es, si la empresa extranjera debe practicar la correspondiente retención, la DGT ha resuelto esta cuestión en su [consulta V0597-20, de 16 de marzo de 2020](#), en los siguientes términos: *“En el caso consultado, la entidad pagadora de las rentas del trabajo sujetas al impuesto es una entidad no residente, por lo que únicamente tendrá obligación de retener bien cuando opere en territorio español mediante establecimiento permanente, o en caso de que actúe sin establecimiento permanente únicamente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan o de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas que se deriven de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente”*, cuestión regulada en el [artículo 76](#) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con el [artículo 24.2](#) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en adelante, TRLIRN). En igual sentido, se pronuncia la [consulta V3286-17](#), de 27 de diciembre.

- Empresa residente en España y trabajador no residente que teletrabaja desde su Estado de residencia: para saber cuál es el régimen fiscal aplicable a las retribuciones satisfechas, debemos partir del [artículo 5 del TRLIRNR](#) que en su apartado a) dispone que son contribuyentes por este impuesto *“las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*.

Por su parte, el [artículo 12.1](#) del citado texto refundido, establece que: *“Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente”*.

De acuerdo con el [artículo 13.1.c\).1º del TRLIRNR](#), se consideran rentas obtenidas en territorio español *“los rendimientos del trabajo cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español”*.

En consecuencia, al tratarse de un rendimiento de trabajo que no deriva, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español, se considera renta no obtenida en territorio español y, por tanto, no sujeta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por lo que tampoco existirá obligación de retener por parte de la entidad pagadora. A esta misma conclusión llega la [consulta V0755-13](#), de 12 de marzo.