

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

GRADO EN DERECHO

ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

RESIDENCIA FISCAL Y TRIBUTACIÓN DE LOS TELETRABAJADORES EN ESPAÑA

TRABAJO FIN DE GRADO

CURSO ACADÉMICO 2023/2024

Alumna: Ana Isabel Baliña López

Tutora: Laura Soto Bernabeu

RESUMEN

El presente Trabajo Fin de Grado tiene por objeto analizar la tributación de los teletrabajadores en España en aquellos supuestos en los que trasladan su residencia fiscal a nuestro país. Para ello, en primer lugar, haremos referencia al concepto y las clases de teletrabajo. En segundo lugar, analizaremos el concepto de residencia fiscal como criterio de sujeción al poder tributario y explicaremos que, cuando estamos ante un teletrabajador internacional, pueden plantearse situaciones de doble residencia, analizando cómo debe resolverse esa situación. En tercer lugar, una vez expuesto lo anterior, estudiaremos cómo tributan los teletrabajadores que deciden establecer su residencia fiscal en territorio español, haciendo referencia a las implicaciones de esta situación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), y a la posibilidad de que opten por el régimen especial del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF). Finalmente, expondremos las conclusiones alcanzadas a lo largo del presente estudio.



ÍNDICE

1. Introducción.....	5
2. Concepto y modalidades de teletrabajo normativa reguladora del teletrabajo...8	
2.1. Teletrabajo.....	9
2.1.1. Definición.....	10
2.1.2. Modalidades.....	11
2.2. La Ley del Trabajo a Distancia y las condiciones para su aplicación en el contexto del teletrabajo.....	13
2.3. Regulación del Teletrabajo en la Administración Pública.....	16
3. Los criterios para determinar la residencia fiscal de las personas físicas en España.....	17
3.1. Criterios para la determinación residencia habitual en España previstos en la normativa interna.....	19
3.1.1. Permanencia.....	20
3.1.2. Núcleo de intereses económicos.....	20
3.1.3. Presunción familiar.....	22
3.2. Los criterios para determinar la residencia fiscal en los Convenios para evitar la doble imposición.....	23
3.2.1. La ausencia de una definición de residencia fiscal en el MC OCDE.....	24
3.2.2. Los criterios para resolver los conflictos de doble residencia en el MC OCDE.....	25
4. La tributación de los teletrabajadores en España.....	27
4.1. Rendimientos de trabajo en el IRPF. El sueldo monetario y en especie.....	28
4.2. Tributación de la dotación de medios y de la compensación y abono de gastos por teletrabajo.....	29
4.3. Régimen especial trabajadores desplazados (art. 93 LIRPF).....	35
4.3.1. El régimen de impatriados español.....	36
4.3.2. Normativa reguladora del régimen de impatriados.....	36
5. Conclusiones.....	39
6. Bibliografía.....	40

ABREVIATURAS

CDI	Convenio para evitar la doble imposición internacional.
DGT	Dirección General de Tributos.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
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.
LTD	Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia.
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre renta y patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RAE	Real Academia Española.



1. Introducción.

El teletrabajo se ha convertido en una forma de trabajo cada vez más extendida en todo el mundo y, con ello, han surgido dudas sobre la residencia fiscal y la tributación de los teletrabajadores¹. En el caso de España, la situación es similar a la de otros países y se deben tener en cuenta ciertos aspectos legales para determinar la residencia fiscal y la tributación adecuada. En este contexto, es fundamental comprender los conceptos de residencia fiscal y de fuente de ingresos, así como conocer los tratados de doble imposición y las regulaciones tributarias que se aplican a los teletrabajadores. Por ello, en el presente trabajo se abordará de manera más detallada este tema, con el propósito de aclarar las principales cuestiones controvertidas que se plantean y de proporcionar información relevante a los trabajadores que desempeñan sus funciones de forma telemática desde España.

El teletrabajo se refiere a una modalidad laboral que permite a los trabajadores desarrollar sus funciones a distancia, desde su hogar o desde cualquier lugar mediante las denominadas nuevas tecnologías. Esta modalidad ha experimentado un gran auge en los últimos años, pero su consolidación se ha visto acelerada por la pandemia de COVID-19.

En España, el estado de alarma decretado en marzo de 2020 para hacer frente a la crisis sanitaria provocó un aumento exponencial del teletrabajo en todos los sectores económicos. Esta situación ha llevado a la necesidad de regular de manera más precisa esta modalidad laboral, ya que anteriormente se encontraba limitada a determinados ámbitos y perfiles profesionales.

La pandemia de COVID-19 fue el detonante de la consolidación del teletrabajo en España y en muchos otros países². Muchas empresas y trabajadores se vieron obligados a adaptarse a esta nueva forma de trabajo debido a las restricciones de movilidad y a la necesidad de reducir los contagios. Sin embargo, muchos expertos consideran que el teletrabajo ha llegado para quedarse, ya que ha demostrado ser una alternativa viable y efectiva en muchos casos. Por lo tanto, se espera que la regulación del teletrabajo siga siendo un tema relevante en el futuro próximo.

¹ ITURRALDE, Carlos; DUQUE, Lenin. Precarización del teletrabajo en Ecuador en contexto de covid-19: variables de análisis desde el enfoque marxista. *Revista Chakiñan de Ciencias Sociales y Humanidades*, 2021, no 14, p. 146-162.

² ALCAZÁR, José Flores, et al. Reseña de AAVV., KAHALE CARRILLO, DT,(Dir.), La industria 4.0 y la COVID-19: Una visión interdisciplinar, Laborum, Murcia, 2022. Lan Harremanak-Revista de Relaciones Laborales, 2023. PEIRÓ, José M.; SOLER, A. El impulso al teletrabajo durante el COVID-19 y los retos que plantea. *IvieLAB*, 2020, vol. 1, p. 1-10.

El COVID-19 ha tenido un efecto significativo en la implementación del teletrabajo en la empresa privada y la Administración Pública, ya que fue una medida adecuada para asegurar la continuidad de la actividad durante el confinamiento y evitar la propagación del virus. Aunque algunas empresas ya venían utilizando el trabajo a distancia, su uso generalizado ha surgido como una subespecie basada en la prestación de servicios con nuevas tecnologías³.

La regulación del teletrabajo en España ha sido abordada mediante la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia (en adelante, LTD). Esta norma establece los derechos y obligaciones de los trabajadores y empresas que adopten esta modalidad, así como la necesidad de establecer un acuerdo específico entre las partes y el derecho a la desconexión digital. Asimismo, esta regulación ha tenido en cuenta aspectos como la protección de datos personales, la prevención de riesgos laborales y la necesidad de adaptar la normativa laboral a las particularidades del teletrabajo.

Esta Ley derogó el Real Decreto-ley 28/2020, al ser convalidado por el Congreso y ser tramitado como el proyecto de ley que dio lugar a la misma, que se aprobó durante la pandemia para regular los principales aspectos laborales del trabajo a distancia en el sector privado. Por su parte, el Real Decreto-ley 29/2020, que continúa vigente en la actualidad, se aprobó para regular el teletrabajo en las Administraciones Públicas.

A pesar de que el Real Decreto-ley 28/2020 aclaró algunas cuestiones sobre el marco laboral del teletrabajo, su silencio respecto a los aspectos fiscales lo convirtió en una solución insuficiente para problemas tributarios que derivan del teletrabajo. En consecuencia, la ley aprobada tampoco resuelve determinadas cuestiones en relación a la tributación de los teletrabajadores sobre las que incidiremos en los siguientes apartados.

La falta de regulación de los efectos tributarios del teletrabajo genera inseguridad jurídica tanto para las empresas como para los trabajadores. Por tanto, es necesario plantear si la legislación tributaria actual es válida para regular los problemas que generan algunos aspectos del teletrabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del trabajador, con la intención de concretar y aclarar cuestiones que pueden generar dudas y problemas de inseguridad jurídica. Fundamentalmente nos pronunciaremos respecto de la tributación o no por la entrega a los trabajadores de las herramientas necesarias para desarrollar el teletrabajo, en función del uso que estos hagan de ellos con fines laborales o particulares, así como sobre el

³ MORIES JIMÉNEZ, María Teresa. 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*, 2021, no 8, p. 25-52.

tratamiento de las compensaciones de gastos generados en el desarrollo del trabajo a distancia en el IRPF.

Sobre estos extremos se pronuncia la LTD, al establecer que los trabajadores que realizan su trabajo desde su hogar tienen derecho a recibir una compensación por los gastos en los que incurran como consecuencia del teletrabajo. Entre estos gastos se incluyen la electricidad, el gas, el agua, el internet y otros servicios necesarios para llevar a cabo las tareas laborales desde casa.

Además, dicha norma también estipula que las empresas tienen la obligación de proporcionar los medios y equipos necesarios para que los trabajadores puedan desempeñar su trabajo de forma efectiva desde casa. Esto incluye la dotación de equipos informáticos, software y herramientas de trabajo que sean necesarias para realizar las tareas laborales.

En resumen, la LTD busca proteger los derechos de los trabajadores que realizan su trabajo desde casa y garantizar que las empresas cumplan con sus obligaciones en cuanto a la dotación de medios y la compensación por gastos. Es importante que, tanto los trabajadores como las empresas, conozcan las disposiciones de esta Ley para poder llevar a cabo el teletrabajo de forma efectiva y justa para ambas partes.

Además, en cuanto a la expansión del teletrabajo internacional, es cierto que plantea nuevos desafíos en términos de tributación. La falta de una normativa específica para abordar esta cuestión puede generar incertidumbre y problemas para los teletrabajadores y las empresas que contratan sus servicios.

En términos generales, el teletrabajo internacional implica que el trabajador presta sus servicios desde un país o países diferentes al de su empleador, lo que puede generar dudas sobre cuestiones como la residencia fiscal, la obligación de tributar en diferentes países, la existencia o no de un establecimiento permanente, etc.

La situación del teletrabajo internacional puede dar lugar a la posible aplicación de la normativa fiscal de dos o más Estados, lo que supone que entra en juego la aplicación de las reglas de reparto de la potestad tributaria entre los distintos Estados que se recogen en el Derecho tributario internacional. En este sentido, se deben tener en cuenta factores como el lugar donde se desarrolla el trabajo efectivo, la residencia fiscal del trabajador, el país donde está establecida la empresa empleadora con el objetivo de aplicar los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional que puedan existir entre los distintos países implicados.

Entre las ventajas del teletrabajo internacional se encuentran la flexibilidad horaria, la eliminación de los costes asociados a la oficina física, el aumento de la productividad y la posibilidad de acceder a un mercado laboral global. Sin embargo, también pueden surgir desventajas como la desconexión del trabajador con la empresa y el equipo de trabajo; la dificultad para establecer límites entre el trabajo y la vida personal y familiar; y las posibles complicaciones en materia fiscal y legal.

Entre las principales cuestiones a tener en cuenta en la tributación del teletrabajo internacional destacan la determinación de la residencia fiscal del trabajador y el tratamiento de los ingresos percibidos en diferentes países. Por su parte, desde la perspectiva de la empresa empleadora podemos citar la obligación de practicar retenciones o la posible existencia de un establecimiento permanente en el lugar donde el teletrabajador desarrolla sus funciones.

Por lo tanto, es necesario que el legislador nacional aborde de manera clara y específica la tributación del teletrabajo internacional para evitar la inseguridad jurídica y fomentar la atracción de talento y el desarrollo de nuevas formas de trabajo.

En definitiva, el motivo de la elección de este trabajo es que el teletrabajo internacional es un tema de gran actualidad y relevancia, dado el aumento de su práctica en los últimos años y especialmente a raíz de la pandemia del COVID-19. La falta de una normativa específica en este ámbito puede generar incertidumbre tanto para los trabajadores como para las empresas que contratan sus servicios y hace necesario estar atentos a posibles novedades legislativas y doctrinales que puedan surgir en el futuro.

Además, el teletrabajo internacional plantea cuestiones específicas en materia tributaria, que requieren de un análisis detallado para garantizar una tributación adecuada. Por tanto, resulta necesario profundizar en esta temática para estar preparados ante los retos que plantea el teletrabajo internacional y contribuir a la correcta aplicación de la normativa reguladora de esta nueva realidad.

Para ello, debido a la novedad del tema objeto del presente trabajo, consideramos oportuno dedicar el siguiente apartado a analizar el concepto de teletrabajo y las distintas modalidades del mismo.

2. Concepto y modalidades de teletrabajo normativa reguladora del teletrabajo.

En España no hay una ley que defina específicamente el teletrabajo internacional, aunque hay diferentes términos que se utilizan para referirse a esta forma de trabajo a nivel general. Para entender qué es el teletrabajo internacional es necesario primero comprender qué es el teletrabajo en general.

2.1. Teletrabajo.

Debido a la pandemia de COVID-19 en 2020, muchas empresas tuvieron que cambiar la forma en que trabajaban. El Gobierno recomendó que las empresas que podían trabajar desde casa, como profesores, administrativos y funcionarios, lo hicieran para mantener sus negocios en funcionamiento y evitar el contagio entre los trabajadores. Esta medida se tomó para proteger la salud de los ciudadanos⁴ y la productividad de las empresas. Ahora, después de más de tres años de pandemia, trabajar desde casa es considerado una forma normal de trabajo, no solo una medida temporal debido a la pandemia⁵.

Tal y como hemos indicado en la introducción, el teletrabajo es una forma de trabajo remoto que ha cobrado una gran importancia en los últimos años, especialmente desde la aparición de la pandemia de COVID-19. Originalmente, surgió como una alternativa para mantener la continuidad de la actividad laboral en un contexto de crisis sanitaria, permitiendo a muchas empresas seguir funcionando a pesar de las restricciones de movilidad. Sin embargo, con el tiempo, el teletrabajo ha demostrado ser una solución viable y eficaz en muchos otros aspectos, como la reducción de costes, la reducción de la contaminación por los desplazamientos, la conciliación de la vida personal y familiar, entre otros.

En este sentido, se ha convertido en una tendencia cada vez más consolidada en el mundo laboral y es por ello que resulta relevante analizar sus características, sus ventajas e inconvenientes, así como las implicaciones que tiene en la organización y en los trabajadores. A través de este análisis, se pretende ofrecer una visión completa y actualizada del teletrabajo y contribuir a su consolidación como una forma de trabajo viable y sostenible en el futuro.

El teletrabajo presenta una serie de ventajas e inconvenientes, tanto para los empleados como para los empleadores. En cuanto a las ventajas, el teletrabajo ofrece mayor flexibilidad en

⁴ Más información sobre este tema puede consultarse en el siguiente enlace <https://apafcv.com/estudiantes-apafcv/#alicante> (Acceso el 01 de agosto de 2024)

⁵ Más información sobre este tema puede consultarse en el siguiente enlace <https://www.rstic.es/la-compensacion-de-gastos-del-teletrabajo> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

la gestión del tiempo, reducción de costes de transporte y la posibilidad de trabajar desde cualquier lugar. Además, el teletrabajo puede mejorar la conciliación entre la vida personal y laboral, permitiendo a los trabajadores tener más tiempo para sus familias y sus hobbies.

En cuanto a las desventajas, la falta de interacción social puede causar aislamiento y soledad, lo que puede afectar negativamente la salud mental de los trabajadores. Junto a ello, puede ser difícil para los empleados recibir retroalimentación y supervisión, y aprender nuevas tareas sin la presencia física de sus jefes o compañeros de trabajo. Por último, el teletrabajo requiere una mayor disciplina y autocontrol por parte de los trabajadores para evitar distracciones y mantener su productividad.

2.1.1. Definición.

Según la Real Academia Española (en adelante, RAE), el teletrabajo es el “trabajo que se realiza desde un lugar fuera de la empresa utilizando las redes de telecomunicación para cumplir con las cargas laborales asignadas”⁶. En otras palabras, es una forma de trabajar desde un lugar diferente al de la empresa, utilizando herramientas tecnológicas para llevar a cabo las tareas laborales.

La Organización Internacional del Trabajo define el teletrabajo como una forma de empleo en la que el trabajador realiza su trabajo desde una ubicación alejada de la oficina central o de las instalaciones de producción, lo que implica que no se encuentra en contacto físico con otros empleados que se encuentran en esa misma oficina. Esta separación se logra gracias a la utilización de nuevas tecnologías que permiten la comunicación y la realización de tareas a distancia. En resumen, el teletrabajo es una forma de trabajo que se realiza desde un lugar distinto a la oficina central, y se lleva a cabo mediante el uso de tecnologías que permiten la comunicación y la colaboración a distancia⁷.

Para encontrar la definición legal de teletrabajo debemos acudir al artículo 2 b) de la mencionada LTD y al 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. La LTD establece tres modalidades de organización laboral: trabajo a distancia, teletrabajo y trabajo presencial.⁸

⁶ Definición extraída de la página web de la Real Academia Española. Disponible en: <https://dle.rae.es/teletrabajo> (Acceso el 01 de agosto de 2024)

⁷ Puede consultarse dicha definición en la página web de la Organización Internacional del Trabajo: <https://www.ilo.org/> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

⁸ REY, Silvia; VEGA BORREGO, Félix Alberto. “Cuestiones fiscales y laborales derivadas del teletrabajo”. Dispositivas utilizadas en la Jornada “Cuestiones fiscales derivadas del Teletrabajo”, organizada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), el día 8 de junio de 2023.

Según el artículo 2 de la LTD, el trabajo a distancia es una forma de organización laboral en la que se presta el trabajo en el domicilio de la persona trabajadora o en un lugar elegido por esta, con carácter regular. Por su parte, el trabajo presencial se lleva a cabo en un centro de trabajo o ubicación determinada por la empresa. Finalmente, el teletrabajo se define como una modalidad específica de trabajo a distancia, que se realiza utilizando medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicaciones de manera exclusiva o generalizada. En resumen, el teletrabajo es una forma de trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso de tecnologías de comunicación⁹.

Así, como se establece en la Ley 10/2021, uno de sus propósitos es ofrecer un "marco de derechos que satisfagan, entre otros, (...) el principio de igualdad de trato en las condiciones profesionales", especialmente en cuanto a "la remuneración, incluida la compensación de gastos". Además, se indica que la adopción del trabajo a distancia no debe implicar "ningún cambio en el estatus jurídico del trabajador" ni ser motivo "para modificar las condiciones laborales ni extinguir la relación de trabajo".

En particular, en lo que respecta a los trabajadores, las consecuencias fiscales que pueden derivarse de la LTD se centran en el IRPF y, como analizaremos en mayor profundidad a lo largo del presente trabajo, pueden deducirse de dos de los requisitos que exige. Por un lado, el suministro necesario de las herramientas, medios y equipos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia a cargo del empleador, junto con los servicios necesarios para su correcto funcionamiento, lo que veremos que en ciertas ocasiones puede ser considerado un rendimiento del trabajo en especie. Por otro lado, las implicaciones fiscales son claras en cuanto a la compensación obligatoria de los gastos, directos e indirectos, soportados por los empleados como consecuencia de la prestación laboral.

2.1.2. Modalidades.

Una vez definido el teletrabajo debemos advertir que existen distintas modalidades de trabajo a distancia, según las características del puesto de trabajo y las necesidades de la empresa y de los trabajadores.

Disponibile en:
<https://bovemontero.com/2023/05/30/jornada-sobre-cuestiones-fiscales-y-laborales-derivadas-del-teletrabajo/> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

⁹ Artículo 2 de la LTD.

Entre ellas, según el artículo 2 de la LTD, se encuentran el teletrabajo autónomo, el suplementario y el móvil. En el teletrabajo autónomo, los trabajadores son independientes y utilizan tecnologías informáticas para realizar tareas desde cualquier lugar que elijan. Por su parte, en el teletrabajo suplementario, los trabajadores tienen un contrato de trabajo y alternan entre trabajar dentro y fuera de la empresa en diferentes días de la semana, utilizando tecnologías informáticas para llevar a cabo sus tareas. Por último, el teletrabajo móvil se refiere a los empleados cuyas tareas les permiten ausentarse de la empresa y realizar su trabajo utilizando dispositivos móviles, lo que significa que pueden trabajar de manera efectiva desde cualquier lugar¹⁰.

En este punto, es importante tener en cuenta que la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes incorpora nuevos beneficios fiscales y facilidades administrativas diseñadas para atraer talento internacional y fomentar la innovación. Esta ley permite que los cónyuges y descendientes de los trabajadores desplazados también se beneficien del régimen fiscal especial, y reduce los requisitos necesarios para acceder a estos beneficios. Estas modificaciones buscan crear un entorno más favorable para el emprendimiento y la inversión en España, promoviendo la llegada de profesionales cualificados y la creación de nuevas empresas innovadoras.

En conclusión, el teletrabajo internacional se refiere a la modalidad de trabajo que se realiza desde un lugar fuera del país donde se encuentra la empresa, utilizando las redes de telecomunicación para cumplir con las cargas laborales asignadas. Esto implica que la persona trabajadora se encuentra en un país diferente al de la empresa y utiliza las tecnologías de la información para conectarse con ella y desempeñar su trabajo.

Tal y como hemos comentado en la introducción, esta modalidad de trabajo ha cobrado una gran importancia en los últimos años, especialmente a raíz de la pandemia de COVID-19, que en su momento obligó a muchas empresas a adoptar el teletrabajo como medida para evitar la propagación del virus. A día de hoy, el teletrabajo es una forma de trabajar que está cada vez más consolidada y, por ello, el teletrabajo internacional se observa como una alternativa para empresas que buscan reducir costes, aprovechar talentos de otros países y expandir su presencia en el mercado global.

En cualquier caso, el teletrabajo internacional presenta desafíos y oportunidades únicas, desde la gestión de la comunicación y el tiempo hasta el cumplimiento de las leyes y

¹⁰ Puede consultarse dicha información en el siguiente enlace: <https://edu.gcfglobal.org/es/teletrabajo/que-es-el-teletrabajo/1/> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

regulaciones de los diferentes países en los que se encuentra la empresa y la persona trabajadora. Por lo tanto, es importante que las empresas que adopten esta modalidad de trabajo tengan en cuenta estos factores y desarrollen políticas y prácticas adecuadas para garantizar un entorno de trabajo seguro y eficiente para todas las partes involucradas.

2.2. La Ley del Trabajo a Distancia y las condiciones para su aplicación en el contexto del teletrabajo

Como hemos indicado anteriormente, la crisis económica y sanitaria provocada por la COVID-19 ha llevado a la generalización del trabajo a distancia, es decir, la ejecución de labores por cuenta ajena fuera del centro laboral (generalmente desde el hogar) con el objetivo de prevenir la propagación de la pandemia. La importancia sobrevenida de esta modalidad laboral, tanto a nivel nacional como internacional, conllevó la aprobación del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia, que posteriormente fue convalidado y convertido en la ya mencionada Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia.

Esta nueva regulación se ha establecido con el objetivo de proporcionar un marco legal suficiente y unificado que aborde las diversas necesidades derivadas de esta nueva forma de trabajar. Entre sus objetivos se encuentra equilibrar los beneficios para las empresas y los trabajadores, garantizando especialmente el principio de igualdad de trato en las condiciones laborales, en particular en cuanto a remuneración.

Como hemos indicado anteriormente, en el artículo 2 g) de dicha norma se define el trabajo a distancia como una "forma de organización del trabajo o de realización de la actividad laboral en la que esta se lleva a cabo en el domicilio del trabajador o en el lugar elegido por éste, durante toda su jornada o parte de ella, de manera regular".

Junto a ello, según el artículo 1 de la citada Ley, para que se considere que un trabajador realiza su trabajo de forma habitual a distancia, es necesario que al menos el 20% de su jornada laboral se realice de esta forma durante un período de 2 meses. Es importante tener en cuenta que esta proporción puede variar en función de la duración del contrato de trabajo. Es decir, si un trabajador realiza su trabajo de forma remota durante al menos el 20% de su jornada laboral durante un período de 2 meses, se considera que trabaja a distancia con carácter habitual y se aplicarían las disposiciones de la LTD¹¹.

¹¹ Sobre este extremo puede consultarse esta página web del Instituto Europeo de Asesoría Fiscal. <https://www.ineaf.es/tribuna/regulacion-del-teletrabajo-en-espana/> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

En este punto, es importante destacar que la elección de trabajar a distancia es revocable para ambas partes, lo que significa que el empleado o el empleador pueden decidir que el trabajo vuelva a desarrollarse de forma presencial en cualquier momento. Además, la negativa del empleado para trabajar a distancia, la reversibilidad y las dificultades relacionadas con el cambio de modalidad laboral, no pueden ser utilizadas como causas justificativas para la extinción o modificación sustancial de la relación de trabajo.

Por su parte, en función de lo previsto en el artículo 5 de la LTD, en España el trabajo a distancia debe ser voluntario, tanto para el empleador como para el empleado, y debe estar formalizado a través de un acuerdo de trabajo a distancia. Este acuerdo debe ser firmado antes del inicio de la prestación de tales servicios y puede formar parte del contrato laboral inicial o puede ser firmado posteriormente.

Este es precisamente uno de los aspectos fundamentales que recoge la citada norma, la obligación formal de firmar un acuerdo de trabajo a distancia y su contenido. Según lo establecido en el artículo 6 de la LTD, el acuerdo de trabajo a distancia en España debe ser formalizado por escrito¹² y debe contener un contenido mínimo obligatorio. Este contenido mínimo se regula en el artículo 7 de la citada norma e incluye:

- Inventario de los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia.
- Lista de los gastos que pudieran derivarse de la modalidad de trabajo a distancia y forma de compensarlos por parte de la empresa.
- Horario de trabajo y condiciones de disponibilidad para la comunicación entre empresa y trabajador a distancia.
- Porcentaje y distribución entre trabajo presencial y trabajo a distancia.
- Centro de trabajo de la empresa al que queda adscrito el trabajador a distancia.
- Lugar de trabajo a distancia.
- Duración del acuerdo.
- Procedimiento para la reversibilidad.
- Medios de control empresarial de la actividad.
- Cualquier otro aspecto necesario para garantizar los derechos laborales de la persona trabajadora.

¹² Artículo 6 de la LTD.

A este respecto, es importante señalar que cualquier modificación posterior de este acuerdo debe ser acordada por ambas partes y formalizada por escrito¹³.

Otro de los elementos que constituyen el contenido esencial de esta norma es el reconocimiento de unos derechos específicos de los teletrabajadores en España. Sin embargo, ello no significa que los teletrabajadores no sean titulares de los mismos derechos que los trabajadores que desarrollan sus funciones de forma presencial.

En el capítulo III de la LTD se recogen una serie de derechos de los teletrabajadores en España, que deben ser respetados por parte de la empresa. A modo de ejemplo, algunos de dichos derechos son el derecho a la formación (artículo 9); el derecho a la promoción profesional (artículo 10); el mencionado derecho a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas (artículo 11); o el derecho al abono y la compensación de gastos (artículo 12).

En concreto, creemos que dos de los derechos mencionados pueden tener un impacto directo en el IRPF de los trabajadores.

En primer lugar, hemos podido observar que dentro del contenido mínimo para el acuerdo de trabajo a distancia se incluye el inventario de los medios, equipos y herramientas necesarios, así como su vida útil y período máximo de renovación. En consecuencia, entre los derechos específicos de los teletrabajadores se reconoce en el artículo 11 el derecho a recibir estos recursos y el derecho a su mantenimiento por parte de la empresa, aspecto que debe tomarse en consideración a la hora de determinar la tributación de dichos trabajadores.

En segundo lugar, el reconocimiento del derecho al abono y la compensación de los gastos consideramos que puede tener cierto impacto en la tributación de los teletrabajadores. En dicho artículo se establece que 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.

Es importante destacar que los convenios colectivos pueden regular la forma en que se determinan, compensan y abonarán los gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de la actividad laboral del teletrabajador.

¹³ Artículo 8 de la LTD.

De este modo, consideramos que es necesario analizar el impacto que tendrán en el IRPF de los trabajadores tanto el suministro de herramientas, medios y equipos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia, así como la compensación que reciban por los gastos, directos e indirectos, que soportan por esta prestación laboral. La determinación de estos aspectos también podría tener incidencia directa en las propias obligaciones del empleador, ya sea en relación con los pagos a cuenta del Impuesto o al abono de las cotizaciones a la Seguridad Social¹⁴. Todo ello será objeto de un mayor desarrollo en el apartado 4º del presente trabajo.

Para concluir este apartado, debemos indicar que estos derechos no son exhaustivos y pueden variar en función de la normativa aplicable y los acuerdos establecidos entre empresa y trabajador a distancia.

Como puede observarse, una situación de teletrabajo internacional puede plantear diversos interrogantes, algunos de los cuáles se van a tratar de resolver a lo largo del trabajo. Sin embargo, debemos indicar que, aunque el teletrabajo plantea cuestiones controvertidas, tanto desde la perspectiva del trabajador, como desde la empresa empleadora, a lo largo del trabajo nos centraremos en la primera de ellas. Para ello, analizaremos en el siguiente apartado cuáles son los criterios para determinar la residencia fiscal de las personas físicas en España, al ser este el elemento que permite determinar la sujeción al poder tributario de cada Estado.

3. Los criterios para determinar la residencia fiscal de las personas físicas en España.

Tal y como hemos indicado anteriormente, la residencia fiscal es un criterio clave en la tributación de las personas físicas cuando existe un elemento internacional en la relación jurídico-tributaria, ya que determina la sujeción al poder tributario de un Estado. Sin embargo, no existe una definición uniforme de este concepto a nivel internacional, lo que puede generar situaciones en las que un mismo contribuyente sea considerado residente en dos Estados y se produzca la doble imposición internacional. Por esta razón, es necesario determinar cuándo una persona física se considera residente en un país a efectos tributarios antes de analizar el régimen fiscal de los teletrabajadores. Además, es importante entender las consecuencias de la posibilidad de realizar el trabajo en cualquier lugar del mundo a la hora de aplicar las mencionadas reglas de reparto del poder tributario.

La posibilidad de que un teletrabajador pueda realizar su actividad laboral desde cualquier lugar del mundo plantea importantes desafíos en lo que respecta al reparto del poder

¹⁴ ROVIRA FERRER, Irene. Las entregas y compensaciones de gastos a causa del trabajo a distancia en el IRPF de los empleados. Universitat Oberta de Catalunya. 2021.

tributario entre diferentes Estados. Por un lado, cada Estado tiene el derecho y la responsabilidad de recaudar impuestos sobre los ingresos generados por las actividades económicas que tienen lugar dentro de sus fronteras. Por otro lado, cuando una persona física trabaja para una empresa de un Estado desarrolla sus funciones mediante teletrabajo internacional, es posible que se genere una situación en la que el contribuyente pueda ser considerado residente fiscal en dos Estados diferentes, lo que puede dar lugar a la doble imposición internacional.

La residencia fiscal se define, con carácter general, haciendo referencia a determinados criterios que representan cierta vinculación con un territorio concreto. La definición de la residencia fiscal mediante la referencia a determinados criterios es compleja, precisamente porque cada Estado es libre para determinar las condiciones en las que se considera residente a una persona en su territorio.

De este modo, no hay una definición uniforme del concepto de residencia fiscal a nivel internacional, lo que puede dar lugar a diferentes interpretaciones y conflictos entre los Estados en lo que respecta a la tributación de los ingresos generados por los teletrabajadores. Por ejemplo, si un teletrabajador residente en España trabaja para una empresa con sede en otro país y, debido a la naturaleza de su trabajo, puede realizar sus tareas desde cualquier lugar del mundo, es posible que sea considerado residente fiscal en varios Estados, lo que daría lugar a un conflicto de doble residencia.

Centrándonos en los efectos de la residencia como criterio de sujeción al poder tributario de un Estado, generalmente, la residencia fiscal supone la tributación del contribuyente en su Estado de residencia por su renta mundial. Esto implica que, en aquellos casos en los que obtiene rentas en otros Estados (Estado de la fuente) y se aplique en ellos un criterio de tributación en el Estado de la fuente pueden surgir problemas de doble imposición internacional.

Por lo tanto, es importante determinar cuándo una persona física se considera residente en un país a efectos tributarios y cómo se reparte el poder tributario entre los Estados cuando un contribuyente puede ser considerado residente en varios países. Además, es fundamental que los Estados cooperen entre sí para evitar la doble imposición internacional y fomentar una tributación justa y equitativa de los ingresos generados por los teletrabajadores.

3.1. Criterios para la determinación residencia habitual en España previstos en la normativa interna.

En cuanto a la regla general para determinar si una persona física es considerada residente fiscal en España, debemos acudir al artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas LIRPF¹⁵. El artículo 9.1 de la LIRPF establece los criterios para determinar la residencia fiscal de una persona física en España, criterios que analizaremos en mayor profundidad en los siguientes epígrafes¹⁶.

En primer lugar, según lo previsto en el apartado 1 a), se considerará residente aquel que permanezca en territorio español más de 183 días durante el año natural.

En segundo lugar, en el apartado 1 b), se determina que también será considerado residente aquel que tenga en territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Igualmente, en dicho apartado se establece que se presumirá que un contribuyente es residente en España cuando su cónyuge reside habitualmente en el país.

Finalmente, en el apartado 2 del artículo 9 se establece que los extranjeros que tengan su residencia habitual en España, no serán considerados contribuyentes a título de reciprocidad si esta circunstancia se debe a alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 y no procede la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

De acuerdo con lo que establece el artículo, se puede utilizar cualquiera de los criterios mencionados para determinar la residencia fiscal. En otras palabras, la Ley permite utilizar cualquiera de los criterios mencionados con el fin de determinar si una persona es considerada residente fiscal en España.

3.1.1. Permanencia.

¹⁵ 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.

¹⁶ VEGA BORREGO, Félix Alberto. “Cuestiones fiscales derivadas del teletrabajo”, Dispositivas utilizadas en la Jornada “Cuestiones fiscales derivadas del Teletrabajo”, organizada por la Asociación Española de Derecho Financiero (AEDF), el día 8 de junio de 2023. Disponible en: <https://bovemontero.com/2023/05/30/jornada-sobre-cuestiones-fiscales-y-laborales-derivadas-del-teletrabajo/> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

El primer criterio es conocido como el “criterio de permanencia”, el cual establece que una persona será considerada residente habitual en España si pasa más de 183 días durante el año natural en el país. A estos efectos, es importante destacar que las ausencias temporales en otro país se incluyen en el cómputo de los días, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

En diversos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), se ha establecido que la única forma de acreditar la no computación de las ausencias esporádicas de un contribuyente es mediante la presentación del correspondiente certificado de residencia fiscal del país en cuestión¹⁷. Es importante destacar que estos certificados de residencia fiscal tienen una validez de un año desde su emisión, a menos que estén específicamente referidos a un ejercicio fiscal concreto, en cuyo caso demostrarán la residencia fiscal durante ese período específico.

Esta medida busca proporcionar una vía clara y objetiva para que los contribuyentes puedan justificar su residencia fiscal y evitar la computación de las ausencias esporádicas en su declaración de impuestos. Al requerir el certificado de residencia fiscal, se establece un marco legal que garantiza la transparencia y la correcta determinación de la situación fiscal del contribuyente¹⁸. Se requiere que los contribuyentes estén al tanto de la validez temporal de estos certificados y de su necesidad de obtener un nuevo certificado cuando se cumpla el plazo de un año. Esto garantizará que la residencia fiscal se mantenga debidamente acreditada y se eviten posibles inconvenientes en la declaración de impuestos.

3.1.2. Núcleo de intereses económicos.

El segundo criterio para determinar la residencia fiscal en España es que el contribuyente tenga su “núcleo principal” o “base” de actividades o intereses económicos en el país. Este concepto es jurídicamente impreciso, ya que no existe una definición clara de lo que se entiende por “núcleo principal” o “base” de intereses económicos.

Este criterio abarca una serie de situaciones íntimamente relacionadas con cada individuo, que revelan su conexión con un territorio específico. Estas situaciones incluyen la situación familiar, las relaciones sociales, las ocupaciones, las actividades profesionales, los intereses

¹⁷ Consultas vinculantes V0015-08; V1091-08; V1260-11; V0090-13 de la Dirección General de Tributos.

¹⁸ Consulta vinculante V0790-14, de la Dirección General de Tributos.

patrimoniales, las costumbres personales, los factores culturales, las afiliaciones políticas, entre otros.

En cuanto a esto último, por un lado, la DGT ha indicado que, para determinar el centro de intereses económicos de una persona, no solo se deben considerar los ingresos, sino también la ubicación de sus bienes y los gastos realizados¹⁹.

En este sentido, debemos hacer referencia a la Consulta vinculante V1643-14 de la DGT²⁰, que aborda la cuestión de la residencia fiscal de un consultante español que ha sido trasladado temporalmente a Estados Unidos por un período de 3 a 5 años junto con su esposa e hijos. El consultante plantea dudas sobre si seguirá siendo considerado residente fiscal en España a efectos del IRPF y cómo se aplica el conflicto de residencia en este caso.

La resolución analiza la legislación española aplicable, específicamente el artículo 8.1 de la LIRPF y el artículo 9.1 que definen la condición de contribuyente y la residencia habitual en territorio español, respectivamente. Como hemos visto, según esta normativa, una persona será considerada residente fiscal en España si cumple alguno de los siguientes criterios: permanecer más de 183 días en territorio español durante el año natural o tener el centro de intereses económicos o familiares en España.

En el caso del consultante, se examinan varios factores, como la ubicación de su patrimonio, sus fuentes de ingresos principales, su situación familiar y sus vínculos personales y económicos en España y Estados Unidos. La resolución concluye que, si el consultante no puede acreditar su residencia fiscal en Estados Unidos, se computarán las ausencias esporádicas para determinar si cumple el criterio de permanencia en territorio español.

Además, España se considera el centro de intereses económicos y personales del consultante. En este caso, a pesar de que se traslada temporalmente a Estados Unidos, el consultante mantiene la mayoría de sus activos y fuentes de ingresos en España, así como vínculos personales y sociales en el país. La DGT indica que el centro de intereses económicos del consultante se encuentra en España, lo que respalda su residencia fiscal en ese país.

Sin embargo, la DGT también menciona que, si existiera un conflicto de residencia entre España y Estados Unidos, se aplicarían las disposiciones del Convenio para evitar la doble

¹⁹ Puede consultarse a este respecto esta publicación de la página web de Garrigues: https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/residencia-fiscal-en-espana-como-se-cuentan-los-183-dias-y-que-significa-centro-de-intereses (Acceso el 01 de agosto 2024).

²⁰ Consulta Vinculante de Dirección General de Tributos, V1643-14, de 27 de junio de 2014.

imposición entre ambos países. Según este convenio, si el consultante fuera considerado residente fiscal en ambos países, se resolvería el conflicto teniendo en cuenta factores como la vivienda permanente, el centro de intereses vitales o el lugar donde vive habitualmente.

En resumen, la Consulta vinculante de la DGT analiza la residencia fiscal de un consultante español que se traslada temporalmente a Estados Unidos y constituye un ejemplo de la aplicación de los criterios para determinar su residencia fiscal en España, en concreto, del criterio del centro de intereses vitales. También se menciona la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición en caso de conflicto de residencia entre ambos países, a lo que nos referiremos en el apartado 3.2 de este trabajo.

Junto a ello, debemos mencionar que, según la doctrina²¹, el núcleo principal de actividades o intereses económicos hace referencia al lugar donde el contribuyente desarrolla su actividad económica o donde tiene su patrimonio o inversiones más importantes. Por lo tanto, se trata de un concepto que debe determinarse en función de las circunstancias particulares de cada caso.

En definitiva, aunque el concepto de “núcleo principal” o “base” de intereses económicos no está definido con precisión en la normativa española, su interpretación ha sido objeto de análisis por parte de la DGT y por parte de la doctrina, lo que permite establecer algunos criterios para su determinación en cada caso particular.

3.1.3. Presunción familiar.

Por último, la normativa española establece otro criterio para determinar si una persona tiene residencia fiscal, el cual se encuentra en el último párrafo del artículo 9.1.b) de la LIRPF:

En dicho artículo se establece que “se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

²¹ A modo de ejemplo, puede citarse ROVIRA FERRER, Irene. La residencia fiscal en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas y propuestas de mejora. En La residencia fiscal en los distintos niveles de imposición: situación actual y perspectivas de futuro. Instituto de Estudios Fiscales, 2018. p. 247-259. Sobre este extremo, puede consultarse también SERRANO ANTÓN, Fernando; ALMUDÍ CID, José Manuel. La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española. Estudios financieros. *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 2001, no 221, p. 73-704.

En consecuencia, se trata de una presunción *iuris tantum*, lo que significa que se puede refutar con pruebas en contrario. Por ejemplo, si se puede demostrar mediante un certificado de residencia fiscal en otro país, se entenderá que la residencia fiscal está en ese otro país. Esta argumentación se puede encontrar en la respuesta proporcionada por la DGT en una consulta vinculante del 5 de junio de 2015²².

3.2. Los criterios para determinar la residencia fiscal en los Convenios para evitar la doble imposición.

Después de analizar los criterios para determinar la residencia fiscal de personas físicas establecidos en la legislación interna, es importante hacer referencia a los criterios para determinar la residencia fiscal de una persona física establecidos en los Convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDI) firmados por España.

Los CDIs son tratados internacionales de contenido fiscal que se acuerdan entre dos Estados soberanos con el propósito principal de eliminar la doble imposición internacional y, al mismo tiempo, prevenir y luchar contra la evasión fiscal.

De este modo, se trata de medidas bilaterales cuyo objetivo es proteger el comercio internacional en un mundo en el que se realizan transacciones de forma cada vez más globalizada. Estos acuerdos son esenciales para fomentar el comercio internacional, ya que proporcionan seguridad jurídica a los inversores y evitan situaciones de doble imposición que podrían desalentar las inversiones transfronterizas²³.

En el marco de una economía cada vez más globalizada, donde las transacciones de productos y servicios, las inversiones y el desplazamiento de personas son cada vez más habituales, los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDIs) son cruciales para asegurar que los impuestos se abonen en la nación apropiada y para prevenir la elusión fiscal. Estos pactos, además, incentivan la colaboración entre naciones en términos de fiscalidad y favorecen la transparencia y el combate contra la elusión y evasión de impuestos.

Según detalla la Administración tributaria en su sitio web oficial, la existencia de estos convenios para eludir la doble tributación entre los países es clave para estimular las inversiones foráneas, ya sean de origen extranjero en España o de capital español en el exterior. Esto se

²² Consulta vinculante número V1774-15 de la Dirección General de Tributos, de 5 de junio de 2015.

²³ PRIETO SUÁREZ, Mary Luz; GONZÁLEZ REAL, Willy Yadir. Estudio de los beneficios tributarios en el convenio de doble imposición entre Colombia y España. 2016.

justifica en que dichos acuerdos proporcionan certeza legal a los inversores y disminuyen la carga fiscal de dichas inversiones²⁴.

Desde el punto de vista internacional, los acuerdos para evitar la doble imposición son esenciales para proteger la soberanía fiscal de los países en su territorio y para evitar situaciones que favorezcan el fraude y la evasión fiscal. Estos acuerdos, conocidos como tratados de doble imposición o convenios para evitar la doble imposición (CDI), se establecen entre dos países y tienen como objetivo principal coordinar sus sistemas fiscales, garantizar un reparto equitativo de los derechos de imposición y evitar la discriminación fiscal de los residentes en ambos países. Además, fomentan la inversión extranjera y la cooperación internacional en asuntos fiscales.

Los CDIs firmados por España se basan en gran medida en el Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, MC OCDE), que proporciona un marco y directrices para la negociación de estos tratados. Los acuerdos incluyen disposiciones específicas para abordar diversas situaciones, como la imposición de la renta de fuente extranjera, la imposición de la renta de fuente nacional y la eliminación de la doble imposición²⁵.

Como la mayoría de los CDIs firmados por España siguen el MC OCDE, nos referiremos al contenido del artículo 4 del citado modelo con el propósito de analizar los criterios establecidos en el mismo para resolver los conflictos de doble residencia fiscal de personas físicas.

3.2.1. La ausencia de una definición de residencia fiscal en el MC OCDE.

En este sentido, el apartado 1 del artículo 4 del MCOCDE dispone:

“A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en

²⁴ UNIR. “Convenios de doble imposición: así protegen el comercio internacional”, 2021. Disponible en: <https://www.unir.net/derecho/revista/convenios-de-doble-imposicion/> (Acceso el 01 de agosto de 2024)

²⁵ El listado completo de CDIs firmados por España, actualizado a 31 de mayo de 2024, puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx (Acceso el 01 de agosto de 2024).

este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo”²⁶.

Como puede observarse, nos encontramos ante una falta de una definición del concepto de residencia fiscal a efectos del MC OCDE, lo que puede generar problemas de doble residencia fiscal. La remisión del concepto de residencia fiscal a la normativa interna de cada Estado contratante, teniendo en cuenta que cada Estado tiene su propia definición de residencia fiscal, puede dar lugar a situaciones en las que un mismo contribuyente sea considerado residente en dos países diferentes y que, por tanto, pueda estar obligado a tributar por obligación personal en ambos. Esto puede resultar en una situación de doble imposición que, como hemos adelantado, afecta negativamente al propio contribuyente, pero también al desarrollo de una economía global y al ejercicio de la libre circulación de personas y capitales en el ámbito de la Unión Europea.

Por ello, ante la falta de consenso internacional para establecer unos criterios uniformes para determinar la condición de residente fiscal, es importante que los convenios internacionales establezcan una serie de reglas para resolver los denominados conflictos de doble residencia y para determinar la residencia fiscal de las personas en estos supuestos, evitando así la doble imposición.

3.2.2. Los criterios para resolver los conflictos de doble residencia en el MC OCDE.

El MC OCDE establece una serie de criterios y reglas para resolver los casos de doble residencia, lo que permite una mayor seguridad jurídica y evita la posible inseguridad e inestabilidad que se derivaría de una falta de consenso.

Como hemos indicado anteriormente, en los CDIs no se suele definir la condición de residente fiscal. En su lugar, se establece una remisión a las normativas internas de cada Estado contratante para determinar quiénes son considerados residentes fiscales en cada país. De este modo, para saber si un CDI es aplicable a un contribuyente, es necesario verificar si ese contribuyente es considerado residente fiscal en alguno de los Estados contratantes.

Ante la falta de homogeneidad en la definición de residencia fiscal en los distintos países, con carácter general, se establecen una serie de criterios para resolver los posibles conflictos que

²⁶ *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Comité de Asuntos Fiscales, OCDE. Versión abreviada, 21 de noviembre de 2017.*

podieran generarse. En concreto, en el artículo 4.2 del MC OCDE, se establece un orden de prelación de los criterios para determinar la residencia fiscal en caso de conflicto.

En primer lugar, si una persona física es residente de ambos Estados contratantes se le considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente en ambos Estados, se le considerará residente del Estado en el que tenga su centro de intereses vitales. En cambio, si no puede determinarse dicho Estado, o no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los dos Estados, se le considerará entonces residente del Estado donde vive habitualmente. Por su parte, si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno, se le considerará residente del Estado del que sea nacional. Finalmente, si es nacional de ambos Estados, o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes deberán resolver el conflicto de doble residencia mediante un acuerdo amistoso.

De esta manera, los CDIs proporcionan un marco legal para evitar la doble imposición y establecen mecanismos para resolver los posibles conflictos de doble residencia que pudieran surgir derivados de situaciones en las que un mismo contribuyente puede ser considerado residente fiscal en dos Estados distintos. Esto es así debido a que la determinación y posterior aplicación de los criterios de residencia fiscal en cada país puede ser diferente, lo que puede dar lugar a situaciones de complejidad en la determinación de la residencia fiscal y en la aplicación de los CDIs.

En este punto, para poder entender mejor cada uno de dichos criterios, debemos hacer referencia a los comentarios a este artículo, ya que sirven para explicar cómo deben aplicarse estos criterios en la práctica.

A modo de ejemplo, se indica que el criterio de "vivienda permanente a disposición" se refiere a una vivienda que esté disponible para su uso durante todo el año, sin importar si se encuentra en propiedad o alquilada. Además, se explica que el criterio del "centro de intereses vitales" debe determinarse en función de los hechos y circunstancias de cada caso particular, y que se debe tener en cuenta una serie de factores, como el lugar donde se encuentra la familia, donde se desarrolla la actividad profesional, etc.

Por último, los comentarios aclaran que el objetivo del artículo 4 es evitar la doble imposición y que los criterios para determinar la residencia fiscal se aplican para resolver conflictos de doble residencia. Si una persona es considerada residente en ambos Estados

contratantes, se deben aplicar en cascada los criterios del artículo 4.2 para determinar la residencia fiscal única.

Debido a las condiciones en las que se desarrolla el teletrabajo internacional es posible que un sujeto pueda ser considerado residente fiscal en dos o más Estados. Por ello, en estos casos, antes de aplicar el artículo 15 del MC OCDE relativo a las rentas del trabajo por cuenta ajena será necesario determinar el Estado de residencia del trabajador a efectos del convenio.

4. La tributación de los teletrabajadores en España.

En este apartado, nos centraremos en aquellos casos en los que el teletrabajador internacional elige España como destino para establecer su residencia fiscal. Analizaremos las implicaciones fiscales de esta elección, destacando que, con carácter general, resultará de aplicación un criterio de tributación exclusiva en el Estado de residencia según el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Es relevante señalar que existen excepciones a esta regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia. En situaciones donde el empleo se desempeña en otro Estado contratante se aplica un criterio de tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. Esto podría ser relevante si se resuelve un conflicto de doble residencia según lo previsto en el artículo 4.2. En estos casos, resultará de aplicación el Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando España sea el Estado de la fuente, ya que es donde se realiza el trabajo, y el otro Estado sea considerado el Estado de residencia. Sin embargo, hay que tener en cuenta que este criterio de tributación compartida no se aplica si se cumplen las condiciones del artículo 15, es decir, si el trabajador no permanece más de 183 días en el Estado de la fuente, si el pagador de los salarios no reside en dicho Estado, y si los salarios no se abonan a través de un establecimiento permanente situado en el mismo.

Dicho esto, y teniendo en cuenta las particularidades de este trabajo, después de haber explorado brevemente las diversas posibilidades, nos vamos a enfocar exclusivamente en cómo tributan en España aquellos trabajadores que trasladan su residencia fiscal a territorio español como resultado de desarrollar un trabajo a distancia.

En este caso, resultará de aplicación el criterio de tributación exclusiva en el Estado de residencia, España y, por tanto, resultará exigible el IRPF. Una vez analizados los criterios para determinar la residencia fiscal en territorio español, en este apartado se explicarán diferentes aspectos relacionados con la tributación de los teletrabajadores que adquieren su residencia

fiscal en nuestro país. Esto se hará a través de artículos doctrinales, así como mediante referencias a la normativa reguladora del IRPF. En concreto, nos referiremos expresamente a la tributación de los rendimientos del trabajo por cuenta ajena, tanto en dinero como en especie, incidiendo especialmente en el criterio que sigue Hacienda en cuanto a la tributación de la dotación de equipos y compensación de gastos relacionados con el teletrabajo.

4.1. Rendimientos de trabajo en el IRPF. El sueldo monetario y en especie.

Según la RAE, la palabra "tributar" significa pagar algo al Estado²⁷. La Ley General Tributaria, por su parte, define los tributos como pagos que deben hacer los ciudadanos a la Administración Pública como resultado de la ejecución de un hecho que la ley establece como sujeto a contribución. El objetivo es obtener ingresos para cubrir los gastos públicos necesarios. Los tributos se dividen en tres categorías: tasas, contribuciones especiales e impuestos. A grandes rasgos, las tasas se pagan cuando se utiliza el dominio público, las contribuciones especiales se pagan a cambio de un beneficio o aumento de valor en los bienes del contribuyente como resultado de la realización de obras públicas o de la ampliación de servicios públicos, mientras que los impuestos son pagos que no tienen una contraprestación específica y se basan en la capacidad económica del contribuyente en relación con los negocios, actos o hechos que realiza²⁸.

Uno de los impuestos más importantes en España es el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), regulado por la LIRPF²⁹. Este impuesto se aplica sobre las rentas obtenidas por una persona, que incluyen sus ingresos por trabajo, ingresos por inversiones, ganancias y pérdidas de bienes y propiedades, y otras rentas establecidas por la ley. En resumen, el objetivo del IRPF es gravar la renta de los ciudadanos para recaudar ingresos para el Estado. El hecho imponible del IRPF se encuentra regulado en el artículo 6 de la citada Ley. Este artículo establece que el IRPF es un impuesto personal y directo que grava la renta de las personas físicas, entendida como el conjunto de rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establecen en la ley. Es decir, la tributación en el IRPF está vinculada a la obtención de rentas por parte de las personas físicas, por lo que el salario obtenido por el desarrollo de teletrabajo, como renta del trabajo por cuenta ajena, está sujeto a este impuesto.

²⁷ Real Academia Española. Definición Tributar. Obtenido de RAE: <https://dle.rae.es/tributar> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

²⁸ Estas definiciones han sido extraídas del artículo 2 de la Ley General Tributaria.

²⁹ 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.

Los rendimientos de trabajo son todas las remuneraciones, ya sean en dinero o en especie, que una persona recibe como resultado de su trabajo o relación laboral. Estos ingresos están sujetos a impuestos a través del IRPF, ya que forman parte de la renta del contribuyente. Incluyen salarios, bonificaciones, comisiones y otros beneficios relacionados con el trabajo. En resumen, cualquier ingreso derivado de una relación laboral está sujeto a tributación en el IRPF³⁰.

Por su parte, las rentas en especie son aquellos beneficios que el trabajador recibe por parte de la empresa y que no se le pagan en efectivo, sino en forma de bienes o servicios, que el trabajador utiliza para su disfrute personal o familiar. Estos beneficios pueden ser proporcionados por la empresa de manera gratuita o a un precio menor al valor de mercado³¹.

La contabilización de las rentas en especie por parte de la empresa depende de la naturaleza del beneficio proporcionado. En general, la empresa debe reconocer un gasto por la cantidad correspondiente al valor de mercado del bien o servicio proporcionado. Por ejemplo, si la empresa proporciona a un empleado un vehículo para su uso personal, la empresa contabilizará el valor de mercado del vehículo o la depreciación anual del mismo, según corresponda, como un gasto de personal. Además, la empresa también deberá realizar un ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo abonados en especie.

Expuesto cuanto antecede, analizaremos en el siguiente apartado los dos aspectos que consideramos fundamentales en relación a la tributación de los teletrabajadores en el IRPF. Por un lado, la dotación de los medios necesarios para el desempeño de sus funciones y, por otro lado, la compensación y abono de los gastos por teletrabajo.

4.2. Tributación de la dotación de medios y de la compensación y abono de gastos por teletrabajo.

En relación a la tributación de la dotación de equipos informáticos, software y herramientas de trabajo, debemos tener presente que el trabajador tiene la obligación de incluir el valor de las retribuciones en especie en su declaración del IRPF como parte de sus ingresos por trabajo. Este valor se considera como un ingreso sujeto a impuestos y se suma a otros ingresos del trabajador para determinar la base imponible del IRPF, teniendo en cuenta las retenciones e ingresos a cuenta efectuados por la empresa. Es importante tener en cuenta que la LIRPF establece que algunas retribuciones en especie están exentas de tributación (artículo

³⁰ Art 17 LIRPF

³¹ Art 42 LIRPF

42.3) o tienen una valoración específica (artículo 43), como en el caso de las primas de seguros de enfermedad o la entrega de acciones gratuitas, entre otros. En estos casos, las reglas de valoración y tributación serán diferentes.

Es relevante destacar que el artículo 43.1.1.f) de la LIRPF establece un valor mínimo que debe ser declarado en todo caso. Este artículo establece que cuando la retribución en especie sea proporcionada por empresas que tienen como actividad habitual la realización de las actividades que generan dicha retribución, la valoración no puede ser inferior al precio ofrecido al público del bien, derecho o servicio en cuestión.

Al aceptar para fines tributarios la definición del valor de mercado en relación con los bienes inmuebles según lo establecido en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994, el Tribunal Supremo reconoce que este valor corresponde a un mercado libre y perfecto, que es el ideal de los economistas y también de las normas tributarias que gravan las transacciones económicas o las ganancias derivadas de ellas. Sin embargo, se debe tener en cuenta que en la realidad predominan los mercados imperfectos³².

MALVÁREZ PASCUAL³³ resalta que la incertidumbre y los costes elevados de gestión y control que pueden surgir de este sistema son precisamente los factores que sugieren la adopción de otros criterios menos conflictivos en ciertos casos. Esto puede llevar a aceptar métodos alternativos, como el coste para el empleador o valoraciones objetivas, aunque esto pueda disminuir la equidad del sistema.

Por ello, aunque se pueda admitir una definición como válida, VARONA ALABERN³⁴ señala que sigue persistiendo suficiente relativismo como para dificultar la identificación y concreción de dicho valor. No obstante, para su justificación se podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho (como una tasación pericial efectuada por un experto independiente), y en caso de discrepancia con el valor determinado por la Administración en su comprobación, los obligados tributarios podrán promover la tasación pericial contradictoria regulada en el artículo 135 de la LGT.

La cuantificación del valor de mercado de los rendimientos en especie no es el único problema que plantea su eventual tributación, sino que se le añade la dificultad de aplicar sobre

³² Sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de octubre de 1995 (FJ 2).

³³ MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto, *La tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en especie*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 175 y ss.

³⁴ VARONA ALABERN, Juan Enrique, «Artículo 10. Bienes inmuebles», *Comentarios a la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio: homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 1561.

éste, una vez concretado, la oportuna regla de reparto para conocer, de acuerdo con la naturaleza y las características de las funciones que desarrolle cada trabajador en su prestación laboral, la disponibilidad para los fines particulares de los elementos entregados³⁵.

Además, si también se reconociera la procedencia de estos elementos para fines personales, se estaría admitiendo la falta de adaptación a la naturaleza y las características de las funciones que, en su prestación laboral, desarrolle cada trabajador, donde influiría, sin duda, el tiempo que se dedique a fines personales y laborales³⁶.

En cuanto al ejemplo anterior, si un empleador proporciona a un trabajador un equipo como un ordenador o tableta para su uso laboral y personal, esto puede ser considerado un pago en especie y, por tanto, puede aumentar la renta del trabajador, según lo previsto en el artículo 11 de la LTD.

Sin embargo, cabe destacar que el art 42.1 de la LIRPF determina que, si el equipo es utilizado exclusivamente para fines laborales, no se considera renta en especie. En caso de uso mixto, se debe establecer un porcentaje de uso para fines personales y ese porcentaje se gravará con impuestos. El valor de la retribución en especie se determinará por su valor normal de mercado, ya que la LIRPF no tiene una fórmula fija para la valoración de este tipo de retribución³⁷.

Sin embargo, existen casos especiales en los que se debe sumar el ingreso a cuenta al valor de la retribución en especie. El ingreso a cuenta es el porcentaje que se retiene sobre la valoración de la retribución en especie. A este respecto, debemos tener en cuenta que, en ciertos casos, no se debe sumar el ingreso a cuenta, como cuando no hay obligación de hacer ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie o cuando dicho ingreso ha sido repercutido al trabajador³⁸.

³⁵ En relación con la necesidad de aplicar una regla de reparto en casos de uso mixto (privado y laboral), esto puede verse reflejado en varias respuestas a consultas tributarias vinculantes de la DGT, como la V0949-18 del 11 de abril de 2018. En este caso, en relación con la cesión parcial de vehículos de empresa a los empleados, se indicó en primer lugar la pertinencia de evaluar el rendimiento en especie correspondiente de acuerdo con las reglas especiales establecidas para ellos en el artículo 43.1.1.b) de la LIRPF. Sin embargo, se aclaró que este resultado sólo será aplicable si la cesión del vehículo se realiza exclusivamente para fines personales del empleado; en situaciones de uso mixto, se debe aplicar el criterio de reparto correspondiente (es decir, el porcentaje de uso efectivo de dichos elementos que están a disposición del trabajador).

³⁶ Véase la admisión de la aplicación de este criterio por parte del TEAC en, entre otras, la Resolución 00/156/2009, de 3 de diciembre de 2009.

³⁷ Información disponible en: <https://blogs.uoc.edu/edcp/como-tributan-en-el-irpf-lascompensaciones-previstas-en-la-ley-del-teletrabajo/> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

³⁸ Art 43 LIRPF

En resumen, si una retribución en especie no está sujeta a retención o si el ingreso ya ha sido repercutido al trabajador, entonces no se debe añadir el ingreso a cuenta al valor de la retribución en especie. Sin embargo, en caso contrario, se debe sumar el ingreso a cuenta al valor de la retribución en especie para determinar la base imponible del IRPF. Esto significa que el valor de la retribución en especie se añade al importe del ingreso no repercutido para obtener la base de tributación del IRPF³⁹.

Un ejemplo de pago en especie es cuando una empresa proporciona a un trabajador el uso de un vehículo. Si la empresa adquiere un vehículo y lo transfiere al trabajador, el valor total del vehículo se incluirá en la declaración del IRPF del trabajador. Sin embargo, si el vehículo es propiedad de la empresa y se proporciona al trabajador para uso empresarial y personal, sólo se incluirá en la declaración de impuestos del trabajador el porcentaje correspondiente al uso personal del vehículo⁴⁰.

En resumen, veremos que cuando las empresas proporcionan equipos a sus trabajadores para su uso laboral y personal, se puede considerar como un pago en especie y, en consecuencia, debe ser gravado por el IRPF. Al igual que en el caso de los vehículos, se debe calcular el porcentaje de uso personal para poder gravar la cantidad correspondiente.

A este respecto, debemos traer a colación la opinión manifestada por ROVIRA FERRER cuando afirma que una de las posibles formas de valoración especial que se está considerando es el porcentaje de tiempo que se dedica a actividades no profesionales, que se estima en alrededor del 78% del tiempo restante después de las horas de trabajo anuales. Hacienda y la Seguridad Social consideran que este tiempo está a disposición del trabajador y debe ser considerado como una retribución en especie⁴¹.

El segundo aspecto con relevancia tributaria mencionado en relación a la tributación de los teletrabajadores es la compensación de los gastos ocasionados. El artículo 7 de la Ley 10/2021 determina que la empresa debe compensar los gastos ocasionados por el teletrabajo, como el uso de internet, teléfono o electricidad, para que este sea neutral en cuanto a cargas para

³⁹ Agencia Tributaria. Cómputo de los rendimientos del trabajo en especie. Regla general de valoración e ingreso a cuenta. Obtenido de Sede Electrónica del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf2021/capitulo-3-rendimientos-trabajo/rendimientos-trabajo-especie/computo-rendimientos-trabajoespecie.html>

⁴⁰ <https://www.creaciondempresas.es/gestion-yactualidad/laboral/retribuciones-en-especie-3-casos-habituales-con-ejemplos/>

⁴¹ “Los Móviles y portátiles de empresa deben cotizar como salario en especie”, en *Expansión*. Disponible en: <https://www.expansion.com/economia/2020/09/16/5f612b0ee5fdeaf3488b4604.html> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

el trabajador. Sin embargo, la normativa no contempla el régimen fiscal aplicable a estas compensaciones, lo que puede generar conflictos con la Administración tributaria y los tribunales.

ROVIRA FERRER⁴² resalta que la normativa reguladora de los principales impuestos de nuestro sistema tributario no está completamente adaptada para las personas que trabajan desde casa o realizan actividades económicas desde su domicilio. La autora propone cambios en tres impuestos, los cuales son IRPF, IS e IVA.

Respecto al IRPF, propone que se puedan deducir más gastos relacionados con el trabajo a distancia, como la luz, el internet o el equipo de oficina. En cuanto al IS, sugiere cambios similares para las empresas, permitiéndoles deducir gastos relacionados con empleados que trabajan a distancia. Y, por último, respecto al IVA, recomienda clarificar cómo se determina el lugar de trabajo para el IVA cuando alguien trabaja desde su casa, y que se permita deducir este impuesto en gastos necesarios para trabajar desde el domicilio.

En definitiva, la idea es actualizar las leyes fiscales para reflejar la realidad del trabajo a distancia y asegurar que tanto individuos como empresas no se vean desfavorecidos fiscalmente por trabajar desde casa.

Esta autora establece la necesidad de establecer en una lista todos los gastos que pueden tener los trabajadores debido a la prestación laboral a distancia y la forma en que deben ser compensados por la empresa. Esta compensación, que consiste en una cantidad de dinero, podrá ser sometida a tributación como un rendimiento del trabajo por cuenta ajena. Sin embargo, si la cantidad pagada se ajusta realmente a los costes incurridos por el trabajo a distancia, no habrá un aumento patrimonial sujeto a tributación y su percepción se debería considerar exenta de impuestos. Este supuesto es similar al caso en el que una empresa paga los gastos de combustible a un empleado.

En cuanto a la cuantificación de la compensación, se recomienda utilizar una fórmula de compensación basada en una estimación directa y conservar las facturas como justificación documental. En caso contrario, puede haber un problema cuando la compensación se cuantifica a tanto alzado o cuando los gastos provienen tanto del trabajo como del uso particular⁴³.

⁴² ROVIRA FERRER, Irene. Propuestas para adaptar y mejorar el IRPF, el IS y el IVA al trabajo a distancia y a la realización de actividades económicas o profesionales desde el domicilio. Universitat Oberta de Catalunya. 2023.

⁴³ ROVIRA FERRER, Irene. La residencia fiscal en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas y propuestas de mejora. En La residencia fiscal en los distintos niveles de imposición: situación actual y perspectivas de futuro. Instituto de Estudios Fiscales, 2018. p. 247-259.

En cuanto a la tributación de las rentas derivadas del teletrabajo en España, debemos de tener en cuenta que es posible deducir una pequeña parte de los gastos generados por los suministros de la vivienda desde la que se trabaja. Sin embargo, consideramos que sería más adecuado utilizar una fórmula proporcional del coste real, susceptible a prueba en contrario, en lugar de una cantidad fija.

Según DURÁN-SINDRE⁴⁴, la compensación por los gastos ocasionados por el teletrabajo tiene una naturaleza indemnizatoria y no retributiva, por lo que no debería considerarse como renta del trabajo en el IRPF. Sin embargo, debemos considerar que existen supuestos parecidos en los que se consideran renta del trabajo para el trabajador, como los pluses por transporte o vestuario. Actualmente, únicamente las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y manutención, dentro de límites cuantitativos y con justificación del desplazamiento, están exentos de tributar. Por ello, se podría prever un sistema similar para el teletrabajo en la LIRPF, estableciendo una cantidad a tanto alzado que se excluiría dentro de los límites establecidos reglamentariamente.

A nuestro modo de ver, la empresa puede optar por reembolsar los gastos devengados por el teletrabajo previa justificación o abonar directamente los gastos de suministros relacionados con el trabajo que presta el trabajador. En el primer caso, se puede demostrar ante la Administración que son gastos ocasionados por el teletrabajo y no considerarse obtención de renta para el trabajador. En el segundo caso, si los pagos solo se destinan a abonar gastos ocasionados por el trabajo, no deben ser considerados rentas para el trabajador, excepto si afectan al ámbito personal. Sin embargo, puede ser difícil calcular la proporción de uso particular y laboral en algunos casos⁴⁵.

A modo de conclusión, en cuanto a la compensación y abono de gastos por teletrabajo, cuando se trata de compensar o reembolsar los gastos incurridos por el teletrabajo, es importante tener en cuenta que este puede ser considerado como una renta monetaria y que pueden darse dos situaciones distintas. En la primera, la compensación es vista como un simple reembolso de los gastos en los que ha incurrido el trabajador para llevar a cabo su trabajo en casa, por lo que no estarían sometidos a tributación en la imposición personal del trabajador. En la segunda situación, se considera un rendimiento de trabajo dinerario, lo que significa que esta

⁴⁴ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. “¿Preocupa la fiscalidad del teletrabajo?”, en Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria, 2020. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

⁴⁵ *Ibidem*.

compensación es vista como una forma de pago por el trabajo realizado en la modalidad de teletrabajo y, por tanto, estaría sujeta en el IRPF.

4.3. Régimen especial trabajadores desplazados (art. 93 LIRPF).

El artículo 93 de la LIRPF establece un régimen especial para aquellos trabajadores que se trasladan a España, proporcionando una ventaja fiscal significativa durante un período determinado, siempre que se cumplan ciertas condiciones. En esencia, se permite a los trabajadores optar por la aplicación del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), incluso si han adquirido la condición de residentes fiscales en España. Esto significa que solo tributan en España por la renta obtenida dentro de este país⁴⁶.

La ventaja principal de este régimen es que permite evitar la tributación por la renta mundial que se aplicaría normalmente a los residentes fiscales en España. En su lugar, solo se tributa por los ingresos obtenidos dentro de España, lo que puede resultar en un ahorro fiscal considerable para aquellos que tienen una proporción significativa de ingresos procedentes del extranjero.

Para acceder a este régimen especial, los trabajadores deben cumplir con ciertos requisitos. Por ejemplo, antes de trasladarse a España, deben haber sido residentes fiscales en otro país y haber estado sujetos a la tributación en dicho país durante el período anterior a su desplazamiento. Es crucial entender que las ventajas asociadas a la aplicación de este régimen especial afectan solamente a los ingresos laborales obtenidos fuera de España. Los ingresos laborales generados en España seguirán estando sujetos a la tributación en dicho país.

En resumen, el artículo 93 de la LIRPF ofrece una opción fiscal especial para los trabajadores que se trasladan a España, permitiéndoles tributar sólo por sus ingresos obtenidos dentro del país, siempre que cumplan con ciertos requisitos. Esto puede ser una gran ventaja para aquellos con ingresos sustanciales del extranjero, ya que evita la tributación sobre la renta mundial que de otro modo se aplicaría a los residentes fiscales en España.

4.3.1. El régimen de impatriados español.

⁴⁶ VEGA BORREGO, Félix Alberto. “Cuestiones fiscales derivadas del teletrabajo”, Dispositivas utilizadas en la Jornada “Cuestiones fiscales derivadas del Teletrabajo”, organizada por la Asociación Española de Derecho Financiero (AEDF), el día 8 de junio de 2023. Disponible en: <https://bovemontero.com/2023/05/30/jornada-sobre-cuestiones-fiscales-y-laborales-derivadas-del-teletrabajo/> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

El régimen de impatriados es un régimen tributario especial que se aplica a trabajadores desplazados a España, con el objetivo de atraer talento extranjero y fomentar la inversión. Este régimen establece una serie de ventajas fiscales y sociales para los trabajadores que cumplen los requisitos establecidos⁴⁷.

En los próximos apartados, se examinarán los presupuestos y el contenido del régimen de impatriados español. Sin embargo, este análisis no tiene como objetivo repetir las conclusiones ya alcanzadas por otros autores sobre estos temas. En cambio, se busca resaltar los numerosos problemas en la configuración y aplicación del régimen que han sido identificados y que aún pueden carecer de una solución.

4.3.2. Normativa reguladora del régimen de impatriados.

El régimen de impatriados fue introducido en el ordenamiento jurídico español a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que añadió un apartado 5 en el artículo 9 de la LIRPF de 1998 en el que se ordenaba *ex novo* este régimen tributario especial cuya aplicación estaba prevista para determinados trabajadores desplazados a España⁴⁸. En concreto, añadió un apartado 5 en el artículo 9 de la LIRPF de 1998, que estableció las bases del régimen especial de tributación por el IRNR.

La primera versión del régimen especial no experimentó cambios con la introducción del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF) de 2004. La regulación inicial del régimen se refinó con el Real Decreto 687/2005, que incorporó un Título VII al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) de 2004. Este título, centrado en el régimen especial para la tributación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, profundizó y completó aspectos sustanciales y procesales del régimen para trabajadores expatriados.

Cualquier posible fallo en el desarrollo reglamentario del régimen para trabajadores expatriados fue corregido con la entrada en vigor de la Ley actual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). En lugar de su posición previa junto a los criterios para la determinación de la residencia fiscal en España, el régimen se reubicó y se presentó como un

⁴⁷ MARTÍN DÉGANO, Isidoro. Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial: Análisis de la RTEAC de 5 de febrero de 2015, RG 1975/2013. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 2015, p. 153-162.

⁴⁸ RODRÍGUEZ-SOLANO, Javier de Palacio. El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma. Cuadernos de Formación. Colaboración, 2007, vol. 25, no 07.

régimen especial de tributación. El artículo 93 de la LIRPF lo incorpora bajo el título "Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.", proporcionando así cobertura legal a las posibles innovaciones introducidas por el Real Decreto 687/2005. El Título VIII del RIRPF actual desarrolla reglamentariamente el régimen para trabajadores expatriados en los artículos 113 a 120.

Esta normativa establece que aquellos individuos que cambien su residencia fiscal a España como resultado de su reubicación laboral pueden optar por pagar el IRNR pero manteniendo su estado como contribuyentes del IRPF. Este régimen se aplica durante el año fiscal en el que se produce el cambio de residencia y los cinco años fiscales siguientes, siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas en el RIRPF y en el artículo 93 de la LIRPF.

La Ley 28/2022 ha extendido esta opción para incluir a los cónyuges del contribuyente, sus hijos menores de 25 años, o aquellos con discapacidad de cualquier edad, así como a los padres de estos hijos en caso de no existir matrimonio, siempre y cuando se cumplan las condiciones especificadas en el artículo 93.3 de la LIRPF.

Esta nueva versión del régimen de trabajadores desplazados entró en vigor el 1 de enero de 2023. En concreto, esta reforma reduce el número de años fiscales anteriores al desplazamiento a España durante los cuales el contribuyente no puede haber sido residente fiscal en España, que pasa de 10 a 5 años, facilitando así el acceso al régimen. Además, amplía el ámbito subjetivo de aplicación del régimen a los trabajadores asalariados, permitiendo su aplicación a aquellos trabajadores que se desplacen a España para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, aspecto fundamental a efectos del presente trabajo. También se extiende a los administradores de empresas emergentes independientemente de su participación en el capital social de la empresa. Junto a ello, permite la aplicación del régimen especial a los hijos del contribuyente menores de 25 años (o cualquier edad en caso de discapacidad) y a su cónyuge o, en caso de no existir matrimonio, al progenitor de los hijos, siempre que se cumplan ciertas condiciones.

Una de las condiciones para aplicar el régimen especial es que el individuo no haya sido residente en España durante los cinco años fiscales anteriores al desplazamiento a España. Este plazo de cinco años fiscales fue introducido por la "Ley de Startups". También se establecen diversas condiciones dependiendo de las circunstancias del desplazamiento a España, que pueden incluir un contrato de trabajo, la adquisición de la condición de administrador de una entidad, la realización de una actividad económica calificada como emprendedora, o la

realización de una actividad económica por un profesional altamente cualificado que presta servicios a empresas emergentes.

El contribuyente que opte por la tributación por el IRNR estará sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real. Las condiciones para el ejercicio de esta opción se regulan en la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre⁴⁹. En concreto, debe realizarse mediante la presentación del modelo de comunicación 149, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen o, en caso de que no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social, en la fecha de inicio de la actividad que conste en un documento justificativo. Dicha comunicación se efectuará de forma individual por cada contribuyente, según consta en el Manual Práctico de Renta de 2023⁵⁰.

En definitiva siguiendo estos pasos y cumpliendo con los requisitos establecidos, los contribuyentes no residentes pueden optar correctamente por la tributación bajo el IRNR y el Impuesto sobre el Patrimonio en España, asegurando el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y evitando conflictos fiscales.

Por lo tanto, el régimen especial para trabajadores desplazados a España establecido en el artículo 93 de la LIRPF proporciona una opción fiscal significativamente beneficiosa para ciertos individuos que cambian su residencia fiscal a España. Este régimen, al permitir la tributación bajo el IRNR en lugar del IRPF, representa un incentivo clave para atraer talento internacional y fomentar la inversión en el país.

Una de las ventajas clave de este régimen es que no se aplica la tarifa progresiva del IRPF, que podría ser sustancialmente más alta para ingresos elevados. En cambio, se aplican los

⁴⁹ Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 151 de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de Comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen, y se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes.

⁵⁰ La información utilizada ha sido extraída del citado Manual, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2023/c02-irpf-cuestiones-generales/sujecion-irpf-aspectos-personales/regimen-fiscal-especial-aplicable-trabajadores-desplazados/regimen-aplicable-trabajadores-desplazados/ejercicio-opcion-regimen-especial/plazo-ejercicio-opcion-regimen-especial.html> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

tipos impositivos más favorables establecidos en el artículo 93.2 de la LIRPF. Además, al limitar la tributación a los ingresos obtenidos en España, los individuos con ingresos significativos procedentes del extranjero pueden lograr un ahorro fiscal considerable.

Es importante destacar que las recientes modificaciones a través de la "Ley de Startups" han ampliado el alcance y la accesibilidad del régimen, lo que demuestra un compromiso continuo de las autoridades españolas para atraer y retener talento internacional y fomentar un ambiente empresarial próspero. Sin embargo, es esencial que los interesados en acogerse a este régimen estén bien informados y asesorados sobre los requisitos y condiciones específicas para su aplicación, dada su complejidad y las diferentes implicaciones fiscales.

En definitiva, el régimen especial de trabajadores desplazados establecido por el artículo 93 de la LIRPF es un régimen que facilita el movimiento internacional de profesionales y contribuye al desarrollo económico del país.

5. Conclusiones

1. La pandemia del COVID-19 ha acelerado el proceso de generalización del teletrabajo, incluyendo el teletrabajo internacional. Esta situación ha planteado nuevos desafíos en términos de tributación, tanto para los empleados como para las empresas.

2. A nivel internacional, el teletrabajo puede generar situaciones de doble residencia, dada la ausencia de una definición internacional uniforme de residencia fiscal. Para tratar estas situaciones, los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) y, en concreto, su artículo 4.2 son herramientas fundamentales. En el marco de este trabajo, hemos analizado especialmente la tributación de los teletrabajadores internacionales que se convierten en residentes fiscales en España.

3. La residencia fiscal, en términos generales, determina la sujeción al poder tributario de un Estado, tributando el trabajador en él por su renta mundial. En el contexto del teletrabajo internacional, esta cuestión puede añadir un elemento de complejidad en la relación laboral, ya que el lugar de residencia del trabajador puede no coincidir con la ubicación de la empresa.

4. En España, la Ley de Trabajo a Distancia (LTD) ha tratado de regular el teletrabajo, pero no ha proporcionado una regulación exhaustiva en términos fiscales. Esta ley

reconoce una serie de derechos para los trabajadores a distancia y establece obligaciones correspondientes para las empresas.

5. Estos derechos y obligaciones tienen implicaciones fiscales para los trabajadores a distancia. En este punto, debemos recuperar las consideraciones efectuadas en relación a la provisión de los medios necesarios para el desarrollo de sus funciones y su posible consideración como remuneraciones en especie, así como las conclusiones alcanzadas en relación a la compensación de gastos.

6. Finalmente, debemos señalar que la reciente reforma que aplica el régimen especial para trabajadores desplazados a los trabajadores a distancia representa un beneficio fiscal significativo, pero también plantea nuevos desafíos en términos de implementación y regulación.



6. Bibliografía.

ALCAZÁR, José Flores, et al. Reseña de AAVV., KAHALE CARRILLO, DT,(Dir.), La industria 4.0 y la COVID-19: Una visión interdisciplinar, Laborum, Murcia, 2022. *Lan Harremanak-Revista de Relaciones Laborales*, 2023.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. “¿Preocupa la fiscalidad del teletrabajo?”, en Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria, 2020. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

ITURRALDE, Carlos; DUQUE, Lenin. Precarización del teletrabajo en Ecuador en contexto de covid-19: variables de análisis desde el enfoque marxista. *Revista Chakiñan de Ciencias Sociales y Humanidades*, 2021, no 14, p. 146-162.

LÓPEZ NIETO, Sebastián. La Cláusula de no Discriminación en los Convenios de Doble Imposición. *Derecho & Sociedad*, 2014, no 43, p. 473-480.

MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto, La tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en especie, Marcial Pons, Madrid, 1998.

MORIES-JIMÉNEZ, María Teresa. 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*, 2021, no 8, p. 25-52.

PEIRÓ, José M.; SOLER, A. El impulso al teletrabajo durante el COVID-19 y los retos que plantea. *IvieLAB*, 2020, vol. 1, p. 1-10.

PRIETO SUÁREZ, Mary Luz; GONZÁLEZ REAL, Willy Yadir. Estudio de los beneficios tributarios en el convenio de doble imposición entre Colombia y España. 2016.

REY, Silvia; VEGA BORREGO, Félix Alberto. “Cuestiones fiscales y laborales derivadas del teletrabajo”. Dispositivas utilizadas en la Jornada “Cuestiones fiscales derivadas del Teletrabajo”, organizada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), el día 8 de junio de 2023. Disponible en: <https://bovemontero.com/2023/05/30/jornada-sobre-cuestiones-fiscales-y-laborales-derivadas-d-el-teletrabajo/> (Acceso el 01 de agosto de 2024).

ROVIRA FERRER, Irene. “Propuestas para adaptar y mejorar el IRPF, el IS y el IVA al trabajo a distancia y a la realización de actividades económicas o profesionales desde el domicilio”, en *Crónica Tributaria*, no 188, 2023.

ROVIRA FERRER, Irene. La residencia fiscal en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas y propuestas de mejora. En *La residencia fiscal en los distintos niveles de imposición: situación actual y perspectivas de futuro*. Instituto de Estudios Fiscales, 2018. p. 247-259.

ROVIRA FERRER, Irene. Las entregas y compensaciones de gastos a causa del trabajo a distancia en el IRPF de los empleados. Universitat Oberta de Catalunya. 2021.

SERRANO ANTÓN, Fernando; ALMUDÍ CID, José Manuel. La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española. Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, 2001, no 221, p. 73-704.

UNIR. “Convenios de doble imposición: así protegen el comercio internacional”, 2021.

VARONA ALABERN, Juan Enrique, «Artículo 10. Bienes inmuebles», Comentarios a la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio: homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 1561.

