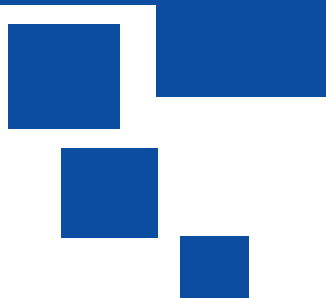


Régimen jurídico del teletrabajo en las Administraciones Públicas

Dirección:
Federico A. Castillo Blanco
Juan Antonio Maldonado Molina



**RÉGIMEN JURÍDICO DEL TELETRABAJO
EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS**

RÉGIMEN JURÍDICO DEL TELETRABAJO EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

DIRECTORES:

FEDERICO A. CASTILLO BLANCO

JUAN ANTONIO MALDONADO MOLINA

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Dirijase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970/932720407.

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial.
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos

© Copyright by
Los autores

Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-1070-343-8
Depósito Legal: M-12744-2024
DOI: 10.14679/3243

ISBN electrónico: 978-84-1070-410-7

Preimpresión por:
Besing Servicios Gráficos S.L.
e-mail: besingsg@gmail.com

Índice

| | |
|---|----|
| <i>Ámbito de aplicación subjetivo y objetivo de la regulación del teletrabajo</i> | 13 |
|---|----|

ÁNGEL MARTÍN-LAGOS CARRERAS

| | | |
|--------|---|----|
| I. | INTRODUCCIÓN: LA ADMINISTRACIÓN DIGITAL COMO PRESUPUESTO DEL TELETRABAJO | 14 |
| I.1. | El contexto | 14 |
| I.2. | La tecnología como condición del teletrabajo | 15 |
| II. | LA SITUACIÓN LEGAL ACTUAL DEL TELETRABAJO | 17 |
| II.1. | El teletrabajo en el ámbito laboral | 17 |
| II.2. | El teletrabajo en las Administraciones Públicas españolas | 21 |
| III. | EL ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ART. 47 BIS | 30 |
| III.1. | Análisis jurídico | 30 |
| III.2. | Las entidades sujetas al art. 47 Bis TREBEP | 30 |
| III.3. | El personal potencialmente afectado por el teletrabajo | 31 |
| III.4. | El ámbito subjetivo en la regulación del teletrabajo por las Comunidades Autónomas | 37 |
| IV. | EL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ART. 47 BIS TREBEP | 40 |
| IV.1. | Introducción | 40 |
| IV.2. | El puesto de trabajo como presupuesto del teletrabajo | 41 |
| IV.3. | Los requisitos de indispensable concurrencia para la determinación del ámbito objetivo | 46 |
| IV.4. | El ámbito objetivo en la regulación del teletrabajo en la Administración General del Estado y en las CCAA | 50 |
| V. | CONCLUSIONES | 58 |
| VI. | BIBLIOGRAFÍA | 61 |

| | |
|---|----|
| <i>Procedimiento de autorización y duración del teletrabajo</i> | 65 |
|---|----|

FEDERICO A. CASTILLO BLANCO

| | | |
|------|---|----|
| I. | UNA CUESTIÓN PREVIA DE CARÁCTER NECESARIO: ¿ES EL TELETRABAJO UN DERECHO DE LOS EMPLEADOS PÚBLICOS? | 65 |
| II. | EL PROCEDIMIENTO AUTORIZATORIO: PLAZO Y REQUISITOS | 74 |
| III. | EL PROCEDIMIENTO AUTORIZATORIO: INICIACIÓN | 76 |
| IV. | EL PROCEDIMIENTO AUTORIZATORIO: INSTRUCCIÓN | 79 |

| | | |
|-------|---|----|
| IV.1. | Informes y otros trámites a seguir en el procedimiento: el plan individualizado de trabajo | 79 |
| IV.2. | La concurrencia de varias solicitudes: criterios de preferencia | 84 |
| V. | LA FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO | 85 |
| V.1. | La finalización por resolución expresa | 85 |
| V.2. | La finalización mediante silencio administrativo | 88 |
| VI. | LA DURACIÓN DEL TELETRABAJO: EXTINCIÓN Y RENUNCIA | 88 |
| VI.1 | Suspensión o modificación de la prestación de servicios bajo la modalidad de teletrabajo | 90 |
| VI.2 | Extinción de la autorización: especial referencia a la revocación de la autorización concedida | 91 |
| VII. | CONCLUSIONES | 94 |
| VIII. | BIBLIOGRAFÍA | 95 |

Régimen de prestación de servicios en el teletrabajo: derechos y obligaciones..... 97

RAQUEL VIDA FERNÁNDEZ

| | | |
|--------|--|-----|
| I. | INTRODUCCIÓN | 98 |
| II. | CONFIGURACIÓN LEGAL Y CARACTERÍSTICAS DEL TELETRABAJO EN EL ÁMBITO DEL EMPLEO PÚBLICO ESPAÑOL | 99 |
| II.1. | Configuración legal del Teletrabajo en el empleo público español | 99 |
| II.2. | Características del Teletrabajo en el Estatuto Básico del Empleado Público | 101 |
| III. | LAS CONDICIONES DE LOS EMPLEADOS PUBLICOS TELETRABAJADORES: DERECHOS Y OBLIGACIONES | 103 |
| III.1. | Artículo 47bis del TREBEP sobre condiciones mínimas en el teletrabajo | 103 |
| III.2. | Derechos, individuales y colectivos, de los empleados públicos en teletrabajo: regulación básica del TREBEP y proyecto de Reglamento de Teletrabajo en la Administración General del Estado | 106 |
| IV. | OBLIGACIONES DE LOS EMPLEADOS PÚBLICOS TELETRABAJADORES | 120 |
| IV.1. | Obligaciones vinculadas al uso de medios tecnológicos | 120 |
| IV.2. | El deber de desempeño adecuado del trabajo y respeto a las instrucciones: la evaluación del seguimiento del teletrabajo | 121 |
| V. | REFLEXIONES FINALES | 129 |
| VI. | BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA | 131 |

La prevención de riesgos laborales en el teletrabajo del sector público 135

JUAN ANTONIO MALDONADO MOLINA

| | | |
|----|---------------------------|-----|
| I. | INTRODUCCIÓN | 135 |
|----|---------------------------|-----|

| | | |
|--------|---|-----|
| II. | EL MARCO REGULADOR | 138 |
| II.1. | La regulación básica estatal | 138 |
| II.2. | La regulación en la AGE | 141 |
| II.3. | La regulación autonómica | 147 |
| III. | LOS RIESGOS DERIVADOS DEL TELETRABAJO..... | 178 |
| III.1. | Riesgos ligados a las condiciones de seguridad | 179 |
| III.2. | Riesgos ligados a la carga de trabajo: jornadas sin límite e hiperconexión (el derecho a la desconexión digital) | 185 |
| III.3. | Riesgos psicosociales | 189 |
| IV. | BIBLIOGRAFÍA | 192 |
| V. | ANEXO. TABLA COMPARATIVA REGULACIÓN AUTONÓMICA..... | 197 |

Requisitos técnicos y estructurales para la prestación de servicios en el teletrabajo..... 199

JAVIER E. QUESADA LUMBRERAS

| | | |
|-------|--|-----|
| I. | INTRODUCCIÓN: RÉGIMEN JURÍDICO DEL TELETRABAJO EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS..... | 199 |
| II. | REQUISITOS TÉCNICOS Y ESTRUCTURALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS..... | 204 |
| II.1. | El derecho a los soportes telemáticos a emplear | 204 |
| II.2. | El derecho a la intimidad, en especial, a la desconexión digital y los deberes de protección de datos y de confidencialidad | 209 |
| II.3. | El derecho-deber a la formación especializada | 218 |
| II.4. | La determinación de objetivos y el control o evaluación de la actividad . | 222 |
| III. | CONSIDERACIONES FINALES..... | 229 |
| IV. | BIBLIOGRAFÍA | 233 |

La dimensión fiscal del teletrabajo desde la perspectiva internacional e interna..... 237

ANTONIA JABALERA RODRÍGUEZ

| | | |
|--------|--|-----|
| I. | INTRODUCCIÓN..... | 238 |
| II. | LA EXPANSIÓN DEL TELETRABAJO Y LA INSUFICIENCIA DE SU MARCO REGULADOR DESDE LA PERSPECTIVA FISCAL..... | 240 |
| III. | FISCALIDAD DEL TELETRABAJO EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL..... | 243 |
| III.1. | La inadecuación de los postulados básicos de la tributación internacional de las rentas del trabajo a las nuevas formas de prestación laboral | 245 |
| III.2. | La determinación de la residencia fiscal de los teletrabajadores internacionales como criterio de sujeción | 246 |

| | | |
|--------|--|-----|
| III.3. | La tributación de las rentas percibidas por el teletrabajador | 252 |
| III.4. | La residencia fiscal del teletrabajador como criterio de competencia fiscal entre los Estados. El caso español | 257 |
| IV. | FISCALIDAD DEL TELETRABAJO EN EL CONTEXTO NACIONAL. ESPECIAL REFERENCIA A LAS IMPLICACIONES FISCALES DE LA LEY 10/2021, DE TRABAJO A DISTANCIA | 265 |
| IV.1. | El derecho a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas: su problemática fiscal..... | 267 |
| IV.2. | El derecho al abono y compensación de gastos: su problemática fiscal... | 272 |
| V. | CONCLUSIONES | 274 |
| VI. | BIBLIOGRAFÍA | 277 |

El teletrabajo y la desamortización del siglo XXI..... 279

JOAN AMENÓS ÁLAMO

| | | |
|--------|--|-----|
| I. | INTRODUCCIÓN. DESPACHOS VACÍOS Y ESPACIOS LIBERADOS..... | 279 |
| II. | LA GESTIÓN INMOBILIARIA TRADICIONAL: EL EDIFICIO BUROCRÁTICO | 280 |
| II.1. | Nociones elementales | 280 |
| II.2. | Régimen jurídico del edificio administrativo | 281 |
| II.3. | Signos de agilización | 286 |
| III. | LA IRRUPCIÓN DEL TELETRABAJO Y EL DESDOBLAMIENTO DEL ESPACIO LABORAL..... | 288 |
| III.1. | Concepto legal de teletrabajo | 288 |
| III.2. | Efectos en el campo de la gestión inmobiliaria: liberación y reorganización de superficies | 288 |
| III.3. | El espacio sobrante. Mutación demanial, desafectación, venta y <i>lease back</i> | 291 |
| IV. | LA “TERCERA SEDE” | 293 |
| IV.1. | El edificio administrativo “multifuncional” | 293 |
| IV.2. | En especial, el “Distrito administrativo “ de Cataluña | 295 |
| IV.3. | El contrato de servicios de “ <i>coworking</i> ” o de “alojamiento y oficinas” | 298 |
| V. | ¿HACIA LA DESMATERIALIZACIÓN DE LA BUROCRACIA?..... | 300 |
| VI. | BIBLIOGRAFÍA | 303 |

Il “lavoro agile” nella pubblica amministrazione italiana..... 305

ELISA D’ALTERIO

| | | |
|-------|---|-----|
| I. | PREMESSA..... | 305 |
| II. | IL QUADRO NORMATIVO | 308 |
| II.1. | La rapida evoluzione della disciplina nel periodo della pandemia di Covid19 | 311 |

| | | |
|-------|---|-----|
| II.2. | Il lavoro agile dopo la pandemia | 315 |
| III. | LE PRINCIPALI MISURE DI APPLICAZIONE DEL LAVORO AGILE..... | 319 |
| IV. | LE PROBLEMATICHE: IL LAVORO AGILE E LA CULTURA ORGANIZZATIVA DEL PUBBLICO IMPIEGO NEL SISTEMA AMMINISTRATIVO ITALIANO | 323 |
| V. | BIBLIOGRAFIA..... | 331 |

*O regime jurídico do teletrabalho
na administração pública portuguesa* 333

MÁRIO SIMÕES BARATA

ANTÓNIO LUÍS BENTES DE OLIVEIRA

| | | |
|---------|---|-----|
| I. | INTRODUÇÃO..... | 333 |
| II. | VÍNCULO DE EMPREGO PÚBLICO E TELETRABALHO..... | 334 |
| III. | REGIME JURÍDICO E APRECIACÃO CRÍTICA..... | 336 |
| III.1. | Noção de teletrabalho e âmbito do regime..... | 336 |
| III.2. | Acordo para a prestação de teletrabalho | 338 |
| III.3. | Direito ao regime de teletrabalho..... | 341 |
| III.4. | Duração e cessação do acordo de teletrabalho..... | 344 |
| III.5. | Equipamentos e sistemas | 346 |
| III.6. | Privacidade de trabalhador em regime de teletrabalho..... | 351 |
| III.7. | O princípio da igualdade de direitos e deveres..... | 354 |
| III.8. | Organização, direção e controlo do trabalho | 358 |
| III.9. | Os deveres especiais das partes..... | 360 |
| III.10. | Segurança e saúde no trabalho | 366 |
| III.11. | Fiscalização do teletrabalho..... | 373 |
| IV. | CONCLUSÃO..... | 375 |
| V. | BIBLIOGRAFIA..... | 375 |

*Teletrabajo en el sector público: hacia una nueva forma de presta-
ción del servicio público en Latinoamérica* 379

MIRKO A. MALDONADO MELÉNDEZ

| | | |
|-------|--|-----|
| I. | PUNTO DE PARTIDA: A MODO DE INTRODUCCIÓN..... | 380 |
| I.1 | Algunas definiciones conceptuales relacionadas con el Teletrabajo..... | 381 |
| II. | LA EVOLUCIÓN DEL TRABAJO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA: DEL TRABAJO A DISTANCIA AL TELETRABAJO EN EL SECTOR PÚBLICO | 384 |
| II.1. | Desarrollo de la figura del Teletrabajo en el sector público en los ordenamientos positivos a nivel de los países de Latinoamérica..... | 385 |

| | | |
|--------|--|-----|
| II.2. | Unificando nociones sobre el concepto de Teletrabajo en el sector público: definiciones, características, derechos y obligaciones de los “teletrabajadores” | 386 |
| II.3. | Derechos fundamentales del teletrabajador en el sector público: especial referencia a la desconexión digital, intimidad y privacidad | 390 |
| II.4. | Principios del teletrabajo en el sector público | 395 |
| II.5. | Requisitos indispensables para la eficiencia y eficacia del Teletrabajo en el sector público | 396 |
| III. | ASPECTOS REGULATORIOS DEL TELETRABAJO EN LATAM | 396 |
| III.1. | Bolivia | 397 |
| III.2. | Colombia | 398 |
| III.3. | Chile | 399 |
| III.4. | Ecuador | 401 |
| III.5. | Perú | 402 |
| III.6. | Paraguay | 403 |
| III.7. | Uruguay | 404 |
| IV. | LAS CARTAS IBEROAMERICANAS COMO INSTRUMENTOS CONFIGURADORES DEL TELETRABAJO, HACIA UNA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA INNOVADORA Y EFICIENTE | 405 |
| IV.1. | Carta Iberoamericana de principios y derechos en los entornos digitales (2023) | 406 |
| IV.2. | Carta Iberoamericana de Innovación pública (2020) | 406 |
| IV.3. | Carta Iberoamericana de Gobierno Abierto (2016) | 406 |
| IV.4. | Otros instrumentos que indirectamente coadyuvan a la implementación del Teletrabajo en el sector público en Iberoamérica... | 407 |
| V. | EL TELETRABAJO EN EL SECTOR PÚBLICO: ESTADO DE LA CUESTIÓN EN LATINOAMÉRICA | 408 |
| VI. | EL TELETRABAJO EN LA ERA POST COVID:PRINCIPALES DESAFÍOS A RAÍZ DE SU IMPLANTACIÓN EN LATINOAMÉRICA | 411 |
| VII. | CONCLUSIONES | 413 |
| VIII. | BIBLIOGRAFÍA | 414 |

La dimensión fiscal del teletrabajo desde la perspectiva internacional e interna

ANTONIA JABALERA RODRÍGUEZ

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. II. LA EXPANSIÓN DEL TELETRABAJO Y LA INSUFICIENCIA DE SU MARCO REGULATORIO DESDE LA PERSPECTIVA FISCAL. III. FISCALIDAD DEL TELETRABAJO EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL. III.1. La inadecuación de los postulados básicos de la tributación internacional de las rentas del trabajo a las nuevas formas de prestación laboral. III.2. La determinación de la residencia fiscal de los teletrabajadores internacionales como criterio de sujeción. III.2.1. *La residencia fiscal en España.* III.2.2. *Conflictos de doble residencia fiscal y potencial doble imposición.* III.3. La tributación de las rentas percibidas por el teletrabajador. III.3.1. *La tributación de las rentas del trabajo en los CDI.* III.3.2. *La tributación de las rentas percibidas por un teletrabajador residente fiscalmente en España.* III.3.3. *La tributación de las rentas percibidas en España por un teletrabajador no residente.* III.4. La residencia fiscal del teletrabajador como criterio de competencia fiscal entre los Estados. El caso español. III.4.1. *Medidas para facilitar la entrada y permanencia de teletrabajadores internacionales.* III.4.2. *Régimen fiscal específico para favorecer el establecimiento de teletrabajadores internacionales.* IV. FISCALIDAD DEL TELETRABAJO EN EL CONTEXTO NACIONAL. ESPECIAL REFERENCIA A LAS IMPLICACIONES FISCALES DE LA LEY 10/2021, DE TRABAJO A DISTANCIA. IV.1. El derecho a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas: su problemática fiscal. IV.2. El derecho al abono y compensación de gastos: su problemática fiscal. V. CONCLUSIONES. VI. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

La globalización, junto a los avances en las nuevas tecnologías y la imparable digitalización de nuestra sociedad, han originado cambios significativos e irreversibles en las formas de prestación del trabajo, favoreciendo la paulatina generalización del trabajo a distancia, y en particular, del teletrabajo, como una modalidad de aquél.

Es cierto que el trabajo a distancia no es una realidad nueva; las primeras experiencias de trabajo desde el domicilio (*home office*) se sitúan en los Estados Unidos en la década de los 70, de la mano del inicial avance de las tecnologías¹. También lo es que el trabajo en remoto ha ido experimentando desde entonces un crecimiento paralelo a la aparición e implementación progresiva de las nuevas tecnologías y la correlativa digitalización de todas las esferas de la vida profesional de los ciudadanos, y se ha visto especialmente impulsado a raíz de la pandemia de la COVID-19, recibiendo, a partir de dicho momento, una mayor atención por parte de organismos e instituciones internacionales, europeas y nacionales, junto a un mayor interés de la propia ciudadanía, en general.

Pese a no ser una realidad desconocida, lo cierto es que hasta la reciente crisis sanitaria provocada por la pandemia, el marco regulatorio del trabajo a distancia, entendido como el trabajo que se realiza fuera de los locales y centros habituales de la empresa, y del que el teletrabajo es una subespecie que implica la utilización de las nuevas tecnologías para la prestación de los servicios laborales, era bastante reducido. Estas “nuevas” formas de prestación de los servicios laborales habían sido objeto de regulación tanto en el ámbito internacional, como en los ordenamientos internos de algunos Estados, si bien, como veremos seguidamente, estas disposiciones normativas podían ser consideradas (y de hecho, continúan siendo) insuficientes; en especial, si se repara en que no contemplan todos los aspectos relacionados con esta modalidad de prestación del trabajo, entre los que se sitúan los propiamente fiscales.

La premisa de partida, en consecuencia, es que al trabajo a distancia, y en particular, al teletrabajo, le resultan de aplicación los principios y reglas generales de tributación de las rentas del trabajo, que, debemos recordar, han sido concebidas para un modelo de producción y de relaciones laborales basado en la presencia del trabajador en el centro de trabajo, así como, en la escasa movilidad del factor trabajo; ya nos encontremos en un contexto inter-

¹ Véase MORIES JIMÉNEZ, M.T (2023:29), *Fiscalidad del teletrabajo*, Valencia: Tirant lo Blanch.

nacional, europeo o estrictamente nacional. Cabe cuestionarse, pues, si estas normas impositivas se adaptan a las nuevas relaciones laborales en las que las prestaciones de servicios se llevan a cabo en remoto; y para responder a este interrogante resulta imprescindible examinar la tributación de las rentas derivadas del teletrabajo en un doble plano: internacional y nacional.

Precisamente, en este trabajo vamos a analizar, en un primer momento, las implicaciones fiscales derivadas del teletrabajo internacional, entendido como aquél en el que el trabajador y la empresa se encuentran establecidos en jurisdicciones fiscales distintas. A estos efectos resulta oportuno recordar que el carácter definitorio del teletrabajo reside en la posibilidad de prestar un servicio laboral a distancia, sin necesidad de que el sujeto se desplace ni esté presente en el establecimiento o centro de trabajo de la empresa, pudiendo realizar su actividad laboral desde el lugar deseado sirviéndose para ello de dispositivos electrónicos. Atendiendo a esta flexibilidad que brinda el teletrabajo puede resultar frecuente una situación que se antojaba inusual hasta la irrupción y paulatina consolidación de este fenómeno: que el trabajador se encuentre en un Estado y que el fruto de su trabajo se destine a una empresa, pagadora del servicio, que resida o se encuentre establecida en otro Estado². Al respecto, nos detendremos en el análisis de la problemática relacionada con la determinación de la residencia fiscal del propio trabajador, ante el aumento de la movilidad internacional de las personas físicas, y la coexistencia de puntos de conexión similares adoptados por los diferentes Estados; y nos referiremos a la tributación internacional de las rentas obtenidas por los teletrabajadores, tomando en consideración, como hipótesis de partida, la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre los dos Estados implicados (el de procedencia –generalmente, residencia– y destino del teletrabajador), junto al supuesto contrario de ausencia de un acuerdo bilateral aplicable.

Especial importancia cobra en el contexto del teletrabajo internacional, la creciente competencia fiscal surgida entre los Estados con objeto de atraer a su territorio a estos teletrabajadores internacionales; reconociéndoles, entre otras medidas de diversa naturaleza, un tratamiento fiscal específico más favorable, consistente generalmente en el otorgamiento de exenciones fiscales, o en su caso, en la aplicación de tipos de gravamen más favorables, que conlleven, en consecuencia, una menor tributación. Para ello, se utiliza la residencia fiscal del teletrabajador no tanto como un criterio de sujeción que legitima el

² Vid. MARTOS, J.J. (2002), “Criterios de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional. Residencia fiscal y doble imposición internacional”, *Trabajo, Revista Iberoamericana de Relaciones Laborales*, 11: 170.

gravamen de las rentas que percibe por el Estado del que es residente; sino, también, como un criterio de competencia fiscal entre los diferentes Estados.

Descendiendo al ámbito puramente interno, nos detendremos en el examen de las implicaciones fiscales derivadas del teletrabajo en el contexto nacional, y en particular, analizaremos las principales cuestiones controvertidas suscitadas a raíz de la aprobación de la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia; para concluir realizando una serie de propuestas de adaptación y mejora del actual marco regulatorio internacional e interno desde la perspectiva fiscal a esta realidad del teletrabajo.

II. LA EXPANSIÓN DEL TELETRABAJO Y LA INSUFICIENCIA DE SU MARCO REGULATORIO DESDE LA PERSPECTIVA FISCAL

La preocupación por el trabajo realizado fuera de los establecimientos de la empresa ha sido una constante en la actuación normativa de la Organización Internacional del Trabajo, que desde 1996 cuenta con normas que pretenden atender los aspectos más problemáticos de esta modalidad de trabajo. En concreto, en su Convenio n.º 177³, y en la Recomendación n.º 184, la OIT reguló el trabajo a domicilio, entendiendo como tal, el que se produce cuando se realiza la actividad laboral en el domicilio de la persona trabajadora o en otro lugar que ésta escoja, distinto de los locales de trabajo de la empresa, a cambio de una remuneración y con el fin de elaborar un producto o prestar un servicio conforme a las especificaciones de la misma⁴.

Por su parte, en el ámbito de la Unión Europea no existe una regulación específica sobre esta cuestión, aunque sí diversas Directivas que de forma genérica abordan diversas cuestiones que han de ser tenidas en cuenta cuando la prestación de servicios laborales se realiza bajo la modalidad de teletrabajo, de tal modo que podemos considerar que inciden indirectamente sobre éste. Tal es el caso de la Directiva (UE) 2023/88/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la ordenación del tiempo de trabajo; la Directiva (UE)

³ En el caso de España, este Convenio fue ratificado el 25 de mayo de 2022, y entró en vigor el 25 de mayo de 2023.

⁴ Art. 1 del Convenio de la OIT, n.º 177. Más recientemente, la OIT ha completado esta delimitación normativa del trabajo a distancia, diferenciando entre “teletrabajo a domicilio” (en el caso de que la actividad laboral se desarrolle desde el domicilio del empleado, utilizando las TIC), “teletrabajo móvil” (aquél en el que el empleado trabaja en varios lugares regularmente, con un alto nivel de movilidad y utilizando las TIC), y “teletrabajo ocasional” (en el caso de que el empleado desarrolle ocasionalmente su actividad fuera de las instalaciones del empleador). *Vid.* MORIES JIMÉNEZ (2023: 24).

89/391/CEE del Consejo, relativa a la seguridad y la salud en el trabajo; la Directiva (UE) 2019/1152 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a unas condiciones laborales transparentes y previsibles en la Unión Europea; y la Directiva (UE) 2019/1158 del Parlamento y del Consejo, sobre la conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y de los cuidadores.

Hasta la fecha, el documento más relevante relativo al teletrabajo en el ámbito de la UE es el Acuerdo Marco Europeo sobre el Teletrabajo, suscrito por los interlocutores sociales europeos en julio de 2002, y revisado en 2009, con el objetivo de elaborar un marco general a escala europea sobre las condiciones laborales de los teletrabajadores y compaginar las necesidades de flexibilidad y seguridad que son comunes a éstos y a las empresas. El Acuerdo otorga a las personas trabajadoras a distancia la misma protección global que a las que ejercen sus actividades en los locales de la empresa. A estos efectos, se define el teletrabajo como una forma de organización o de realización del trabajo utilizando las tecnologías de la información, en el marco de un contrato o de una relación laboral, en la que un trabajo que también habría podido realizarse en los locales de la empresa, se ejecuta habitualmente fuera de éstos. Ninguna referencia se realiza, no obstante, a las posibles implicaciones fiscales que puedan derivarse del teletrabajo.

En el ámbito europeo ha de destacarse, igualmente, el Acuerdo Marco Europeo sobre Digitalización, suscrito por los interlocutores sociales en 2020, con el objeto de efectuar un diagnóstico compartido entre las representaciones empresariales y sindicales respecto del impacto de la digitalización en el trabajo, y en base a lo anterior, establecer un conjunto de medidas para adaptar el trabajo a esta nueva realidad. Las referidas medidas se clasifican en cuatro ámbitos: competencias digitales y empleabilidad; inteligencia artificial y garantía del principio de control humano; respeto a la dignidad humana y sistemas de vigilancia; y modalidades de conexión y desconexión. En relación a estas últimas, se hace referencia expresa al teletrabajo con el objetivo de destacar la necesidad de delimitar el tiempo de trabajo del tiempo personal y garantizar la seguridad y la salud de los trabajadores a través de la prevención en todos los aspectos relacionados con el trabajo, y en especial, respecto del derecho a la desconexión.

En cualquier caso, conviene recordar que se trata de acuerdos autónomos de los agentes sociales, que non han sido incorporados al Derecho Europeo. Su importancia radica en que contienen el marco de referencia para la regulación por parte de los distintos Estados y para cualquier iniciativa normativa que se pudiera adoptar en el ámbito supranacional: garantizar que el teletra-

bajo sea voluntario y reversible y que los teletrabajadores tengan los mismos derechos individuales y colectivos que los trabajadores similares de la empresa en que desempeñan su actividad, incluidas las condiciones de salud y seguridad en el trabajo⁵.

Junto a lo anterior, debemos tener en cuenta también que algunos países, entre los que se encuentra España, cuentan con su propia normativa específica relativa al teletrabajo⁶. En nuestro caso, se trata de la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia, en la que se define el teletrabajo como el trabajo a distancia (esto es, el desempeñado en el lugar elegido por la persona trabajadora, durante toda su jornada o parte de ésta, con carácter regular) que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación (art. 2 de la citada Ley).

Una nota común a todas estas disposiciones normativas radica en que centran su atención casi en exclusiva en la regulación de los aspectos estrictamente laborales, y en consecuencia, se ocupan (y preocupan) de regular el impacto del teletrabajo sobre las personas trabajadoras, sus derechos y condiciones en las que deben realizar la prestación de servicios, sin incluir otros aspectos conexos, como puedan ser los relativos a la tributación. No afrontan, por tanto, la dimensión fiscal del teletrabajo⁷.

Por otra parte, esta peculiar ausencia concurre también, y resulta aún más llamativa, en las distintas iniciativas normativas puestas en marcha tanto por organismos e instituciones internacionales y europeas, como por la propia legislación interna, para hacer frente a los retos derivados de la digitalización económica en el ámbito fiscal. Baste señalar, a título ejemplificativo, que en la presentación de la Acción 1 del *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (conocido como Proyecto BEPS) que tiene por objeto abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, no se incluye referencia alguna a las nuevas formas de prestación de servicios en el ámbito laboral y su impacto en la tributación de las rentas de los trabajadores afectados. Sí

⁵ CARRIZOSA-PRIETO, E (2022), “La regulación del teletrabajo estructural en Iberoamérica”, *Archivos de Prevención de Riesgos Laborales*, 2: 5 (versión electrónica).

⁶ En relación a la normativa sobre teletrabajo aprobada por los diferentes países de Iberoamérica, puede consultarse CARRIZOSA-PRIETO, E (2022).

⁷ Con la salvedad de las directrices aprobadas por la OCDE en abril de 2020 y marzo de 2021 en relación a los efectos derivados del teletrabajo desempeñado temporal y excepcionalmente a causa de la pandemia y su incidencia en tributación de la empresa empleadora a efectos de considerar la existencia de un establecimiento permanente en el país en el que se encuentra el teletrabajador. *Vid.* OECD (2020), *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid 19 Crissi*, 3 abril 2020; y OECD (2021), *Policy responses to Coronavirus COVID 19 – Updated guidance on tax treaties and the impact of the Covid-19 Pandemic*, 21 enero 2021.

se hace referencia, no obstante, al impacto de la robotización y los avances en inteligencia laboral en el mercado laboral⁸. Los trabajos desarrollados desde la presentación del Plan BEPS hasta la actualidad han centrado su atención en la tributación internacional de las rentas societarias, obviando las dificultades que afectan a la fiscalidad internacional de las personas físicas⁹.

En conclusión, podemos afirmar que ya se trate de las disposiciones normativas reguladoras del trabajo a distancia y del teletrabajo, o de las específicas referidas a la materia fiscal, en ambos casos concurre una ausencia de referencia expresa a las implicaciones fiscales que puedan derivarse de estas nuevas realidades. Lo anterior no obedece a que resulte clara e indubitada la fiscalidad del teletrabajo, más bien al contrario, como tendremos la oportunidad de comprobar seguidamente.

Tan sólo recientemente en el contexto europeo el Comité Económico y Social Europeo (en adelante, CESE), en su Dictamen sobre “Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores”, de 22 de noviembre de 2022, aborda las complejidades derivadas del teletrabajo, y anima a la Comisión Europea a que analice la posibilidad de instaurar medidas que faciliten el teletrabajo entre los distintos Estados miembros logrando así un importante grado de coordinación dentro de la UE. Al respecto, el CESE considera fundamental que las normas fiscales relativas al teletrabajo entre los distintos Estados miembros eviten la doble imposición para trabajadores y empleadores, minimizando las obligaciones fiscales de los teletrabajadores transfronterizos, de tal modo que se pueda garantizar que todas las empresas, con independencia de su tamaño, puedan ofrecer la posibilidad de teletrabajar. Asimismo, plantea la posibilidad de establecer un sistema de ventanilla única similar al existente respecto del IVA, y recomienda a los Estados miembros que graven las rentas percibidas por los teletrabajadores localizados en su territorio cuando el número de jornadas trabajadas en dicho país superen los 96 días al año, como principales medidas a adoptar respecto de la fiscalidad del teletrabajo en el ámbito de la UE.

III. FISCALIDAD DEL TELETRABAJO EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

Es preciso comenzar recordando que, en el ejercicio de su soberanía fiscal, cada Estado puede diseñar y regular de forma autónoma su propio siste-

⁸ Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (2014:69) “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía digital”, OCDE.

⁹ *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 602).

ma fiscal, y en consecuencia, puede someter a imposición aquellos hechos que teniendo algún vínculo o conexión con dicho Estado sean indicativos de capacidad económica¹⁰. Al configurar cada tributo, y en particular, al definir el hecho imponible del mismo, es necesario que exista una conexión suficiente entre alguno de los dos elementos que conforman dicho presupuesto de hecho, el hecho gravado (elemento objetivo) o el sujeto que lo realiza (elemento subjetivo), y el Estado que lo establece. De ahí que los criterios de conexión o sujeción que se utilizan habitualmente, puedan clasificarse en dos grandes grupos: personales y reales. Los puntos de conexión “personales” fijan su atención en la condición personal del contribuyente y su vínculo con el Estado para justificar el gravamen; tomando en consideración, con carácter general, su condición de residente, y en algunos casos más excepcionales, la nacionalidad. De este modo, los contribuyentes residentes están sujetos a tributación por “obligación personal”, lo que implica que, a efectos de la imposición sobre la renta, se someten a gravamen por su renta mundial, con independencia del lugar en el que se obtenga dicha renta. Por su parte, los puntos de conexión “reales” centran su atención en el elemento objetivo del hecho imponible (esto es, en el propio hecho, acto o negocio sometido a gravamen) y su vinculación con el Estado en el que se realizan.

Lo habitual es que los sistemas fiscales de los diferentes Estados combinen ambos criterios con el objeto de atraer todas las manifestaciones de riqueza relacionadas con su jurisdicción¹¹. En nuestro caso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) se somete a gravamen por obligación personal toda la renta percibida (incluida, por tanto los rendimientos del trabajo) por los contribuyentes residentes en territorio español, con independencia del lugar donde se haya producido la renta y cualquiera que sea la residencia del pagador¹². Por su parte, en el Impuesto sobre la Renta de los No residentes (en adelante, IRNR) se grava las rentas obtenidas en territorio español por contribuyentes no residentes. En el caso de los rendimientos del trabajo, se entenderán localizados en territorio español, con carácter general, cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español, como veremos seguidamente.

En el caso de rentas internacionales percibidas por el trabajador, respecto de las cuales dos Estados tienen potestad para someterlas a gravamen, desempeñan un papel fundamental los Convenios para evitar la doble imposición, en los que se contienen las reglas de reparto de la potestad tributaria entre los

¹⁰ Vid. MARTOS, J.J (2002: 172).

¹¹ Vid. MARTOS, J.J (2002: 174).

¹² Art. 2 de la Ley 35/2006, reguladora del IRPF.

dos Estados contratantes y se fijan los criterios para evitar la doble imposición, entre otras cuestiones de interés. Mayores problemas plantean los supuestos en los que dicho convenio no existe, puesto que ambos Estados intentarán atraer hacia su jurisdicción fiscal al trabajador y someter a gravamen la totalidad de las rentas obtenidas por el mismo en base al criterio de residencia¹³.

III.1. La inadecuación de los postulados básicos de la tributación internacional de las rentas del trabajo a las nuevas formas de prestación laboral

La tributación internacional de las rentas del trabajo descansa sobre dos pilares fundamentales¹⁴:

El primero de ellos se basa en la necesaria coincidencia entre el lugar de trabajo del empleado y el establecimiento o sede del empleador. Se considera, por tanto, que los trabajadores desarrollan su actividad laboral en el establecimiento, oficina o local de la propia empresa. De ahí que tanto el empleado como el empleador se encuentren en un mismo Estado que será el legitimado para exigir los impuestos sobre la renta de cada uno de estos sujetos. Ahora bien, a medida que las nuevas formas de prestación de servicios laborales, como el trabajo a distancia, y en especial, el teletrabajo se han ido expandiendo, el envejecimiento u obsolescencia de este pilar esencial resulta más que evidente.

El segundo pilar descansa en la premisa de que el factor trabajo no es tan móvil como el factor capital; lo que, como ha puesto de manifiesto ESCRIBANO (2022: 577), ha permitido justificar un tratamiento fiscal asimétrico para ambos tipos de renta, siendo en general más moderada la carga fiscal soportada por las rentas del capital con respecto a las del trabajo con el objeto de evitar una huida de capitales hacia otros territorios con una fiscalidad más favorable¹⁵. El auge del teletrabajo permite cuestionar, nuevamente, este postulado.

¹³ CASANELLAS CHUECOS, M (2022), “Incidencia del criterio de residencia fiscal en el ámbito de la imposición personal del teletrabajador”, *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, 63: 251.

¹⁴ Véase la descripción que de estas dos premisas básicas realiza ESCRIBANO, E (2022: 576-577).

¹⁵ Así sucede en el caso del IRPF español en el que las rentas del ahorro se someten a una tarifa progresiva más atenuada que aquélla que soportan las rentas del trabajo, junto al resto de rendimientos que integran la base imponible general (arts. 63 y 66 LIRPF).

Resulta evidente, por tanto, que estas dos premisas básicas sobre los que se asienta la arquitectura de la tributación internacional de las rentas del trabajo, y que explican el reparto de potestades tributarias que en relación a este tipo de rentas se efectúa en los Convenios para evitar la doble imposición, han quedado, hoy en día, desfasadas. El teletrabajo confiere la posibilidad al empleado de fijar su residencia fiscal en un lugar distinto de aquél en el que se encuentra su centro de trabajo, pudiendo decidir, en consecuencia, fijar o trasladar su residencia a otra localidad dentro del propio Estado, o en su caso, al extranjero. Esta flexibilidad ha propiciado un incremento de la movilidad internacional de trabajadores, constituyendo esta nueva realidad que, como decimos, no concilia bien con el actual marco regulatorio internacional de imposición sobre la rentas del trabajo, como trataremos de poner de manifiesto a continuación.

III.2. La determinación de la residencia fiscal de los teletrabajadores internacionales como criterio de sujeción

Como ya hemos indicado, son dos los principales criterios de conexión utilizados por los Estados para justificar el gravamen: la residencia (obligación personal) y la territorialidad (obligación real).

La residencia fiscal de las personas físicas resulta definida por la normativa específica de cada Estado. En nuestro caso, es la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) la que establece los criterios generales para considerar a una persona física “residente” en territorio español, y en consecuencia, contribuyente de este Impuesto por todas las rentas, incluidas las del trabajo, que perciba a lo largo del año natural (período impositivo).

III.2.1. La residencia fiscal en España

El art. 9.1 de la LIRPF establece tres criterios de residencia, que coinciden con los tradicionalmente utilizados por nuestra legislación, y también con los habituales en Derecho comparado¹⁶, bastando la simple concurrencia de uno

¹⁶ En el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 598), se indica que los criterios más extendidos en los países de nuestro entorno combinan los criterios de permanencia en el territorio, con la existencia de una vivienda principal o permanente, y el centro de intereses económicos y vitales (Alemania, Austria, Bélgica, Chequia, Eslovaquia, Francia, Grecia, Hungría,

de ellos para considerar a la persona física como residente a efectos fiscales en nuestro país¹⁷. La determinación de la residencia fiscal en nuestro país es una cuestión fáctica que requiere de un análisis de cada caso en particular, junto a una valoración singularizada de todas las circunstancias concurrentes y pruebas aportadas.

En concreto, se entiende que el contribuyente tiene su residencia en territorio español cuando se dé alguna de estas circunstancias:

- a) Cuando permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Aclara la norma que para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas¹⁸, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país¹⁹. A estos efectos, la Administración tributaria considera que dicha acredita-

Italia y Polonia). En algunos casos más excepcionales la condición de residente se puede adquirir o presumir con la inscripción en el registro civil (Bélgica e Italia). Y más recientemente se están instaurando regímenes híbridos o de semi-residencia que suelen llevar aparejada una tributación reducida y de base territorial (como es el régimen de “residentes no domiciliados” de Reino Unido, Irlanda, Chipre o Malta; “residentes no habituales” en Portugal; régimen para “nuevos residentes” en Italia, o el de “trabajadores desplazados” en Grecia). Puede consultarse también el estudio comparado de las reglas de residencia fiscal seguidas en la imposición sobre la renta de las personas físicas, realizado por ESCRIBANO, E. (2022: 580-584).

¹⁷ GIL GARCÍA, E (2022), “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 193: 126.

¹⁸ El concepto jurídico de “ausencias esporádicas” ha sido objeto de una gran controversia causada por su evidente indeterminación, y la vasta interpretación realizada por la Administración tributaria, que tendía a considerar cualquier ausencia como esporádica a falta de acreditación de la residencia fiscal en otro territorio. Puede consultarse, en este último sentido, las Consultas de la DGT V2056-15, de 1 de julio; V0507-17, de 27 de febrero; y V1381-17, de 2 de junio.

Esta controversia se ha mitigado en parte tras la aclaración efectuada por el Tribunal Supremo indicando que la permanencia fuera del territorio español por un período superior a 183 días no puede ser considerada como una ausencia esporádica; así como, que ha de atenderse al dato objetivo de la duración de la ausencia, con independencia de la voluntad e intencionalidad del sujeto respecto de su regreso, o no, al territorio español. Véase las SSTS de 28 de noviembre de 2017 (rec. núm. 812/2017), de 18 de enero de 2018 (rec. núm. 823/2017, 831/2017, y 894/2017), y de 1 de marzo de 2018 (rec. núm. 934/2017). Este criterio ha sido asumido por la Dirección General de Tributos, en las Consultas V0103-20, de 17 de enero; V2030-20, de 19 de junio; y, V0195-21, de 8 de febrero.

¹⁹ En el caso de que el país sea una jurisdicción no cooperativa, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en dicho territorio durante 183 días en el año natural.

Por otra parte, aclara el art. 9.1 LIRPF que para determinar el período de permanencia, no se tendrán en cuenta las estancias temporales en España que resulten de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas.

ción ha de efectuarse mediante certificado de residencia fiscal válidamente emitido por la autoridad fiscal del otro Estado²⁰.

- b) Cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Junto a los anteriores, se prevé también una presunción de residencia fiscal en territorio español cuando resida habitualmente en España, conforme a alguno de los dos criterios anteriores, el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del contribuyente.

Por otra parte, conviene recordar que el art. 8.2 LIRPF contiene una regla específica que resulta aplicable a aquellos supuestos en los que el contribuyente, que ha de ser en este supuesto, además, nacional, traslada su residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa (anteriormente denominada como paraíso fiscal), previéndose que, en tal caso, una vez acreditada su nueva residencia fiscal, seguirá siendo considerado contribuyente del IRPF en el período impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes. Con esta disposición antiabuso se pretende evitar la deslocalización del contribuyente mediante el traslado de su residencia hacia una jurisdicción más favorable.

Estos criterios de residencia contemplados en la LIRPF presentan debilidades como factores de atracción de la residencia fiscal, si los trasladamos al contexto del teletrabajo en el que el sujeto puede prestar sus servicios laborales de manera remota sin conexión con el territorio²¹. En el caso del criterio de permanencia, se ha de reconocer que la mayor dificultad estriba en su compleja comprobación; de ahí que la Administración tributaria se sirva de diferentes herramientas, incluidas las basadas en el procesamiento de *big data* e Inteligencia Artificial, para poder determinar si efectivamente el sujeto es residente, o no, conforme a este parámetro²².

En relación al criterio de vinculación económica, además de la complejidad derivada nuevamente de su indeterminación, y de su discordancia con el previsto en los Convenios para evitar la doble imposición²³, se ha de añadir

²⁰ Consulta de la DGT V0406-17, de 15 de febrero de 2017.

²¹ *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 597).

²² Véase las consideraciones realizadas por GIL GARCÍA, E. (2022: 146-147) sobre los cambios de residencia y su control mediante herramientas basadas en *big data*.

²³ Como veremos seguidamente, en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por nuestro país se toma en consideración un concepto más amplio, como es el de “centro de intereses vitales”; de ahí que se haya propuesto la posible integración en un solo criterio más amplio, similar al previsto en los CDIs, de los actuales criterios de vinculación económica y familiar, de tal modo que se aproxime nuestra normativa interna a lo dispuesto en tales con-

que, de la jurisprudencia y doctrina administrativa, se infiere que la obtención significativa de rentas en España y la localización en nuestro país de la mayor parte de los bienes de una persona, es lo que permite considerar que el centro de intereses económicos se encuentra en territorio español²⁴. En consecuencia, cobra especial importancia, aunque no es un aspecto decisivo, el lugar desde el que se realiza la actividad de la que se obtienen las principales fuentes de renta²⁵; aspecto éste que encaja dificultosamente con las actividades digitales, lo que complica en estos supuestos la localización de la residencia fiscal en nuestro país.

III.2.2. Conflictos de doble residencia fiscal y potencial doble imposición

El incremento del teletrabajo en un contexto internacional determina que, dependiendo de las circunstancias concurrentes en cada supuesto, y conforme a los criterios de residencia establecidos por cada uno de los Estados implicados, podemos encontrarnos tanto con supuestos de doble residencia fiscal del teletrabajador (y, en consecuencia, de potencial doble imposición); como con el fenómeno contrario, esto es, supuestos de “no imposición”, en cuanto que el teletrabajador no cumple ninguno de los requisitos establecidos por la legislación de los Estados implicados para ser considerado residente fiscal.

Este último es un fenómeno aún residual que ha comenzado a detectarse respecto de un determinado perfil o colectivo de teletrabajadores internacionales que cambian habitualmente de lugar de residencia, y que precisamente por ello se les conoce como “nómadas digitales”. En la medida en que este colectivo ha ido cobrando un mayor protagonismo, los Estados han focalizado su atención en estos trabajadores internacionales, adoptando diversas estrategias y medidas, incluidas las de tipo fiscal, con el objeto de favorecer su establecimiento en sus respectivos territorios. Éste es el caso de nuestro país en el que se ha aprobado, recientemente, la Ley 8/2022, de 21 de diciembre,

venios, y se consiga, además, atribuir “un mayor protagonismo al criterio de carácter familiar ante la realidad creciente del teletrabajo” (*Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, 2022: 600). En parecidos términos, ESCRIBANO (2022:586) reconoce que las reglas más subjetivas, como las basadas en el centro de intereses vitales de la persona, son más efectivas a la hora de retener la residencia fiscal de los “nómadas digitales”, y en especial aquellas que ponen el énfasis en los vínculos personales sobre los económicos.

²⁴ GIL GARCÍA, E. (2022: 132-133).

²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006 (rec. núm. 3400/2001). Véase, también, la Consulta de la DGT V3084-13, de 17 de octubre de 2013.

de fomento del ecosistema de empresas emergentes, en la que se han incorporado diversas medidas con el objeto de crear un ecosistema favorable al establecimiento de emprendedores y trabajadores a distancia, incluidos los nómadas digitales. A estos efectos, se definen a los nómadas digitales como aquellas “*personas cuyos empleos les permiten trabajar en remoto y cambiar de residencia frecuentemente, compatibilizando el trabajo de alta cualificación con el turismo inversivo en el país de residencia*”²⁶. El hecho de que estos sujetos trasladen continuamente su residencia, puede determinar que pierdan vínculos con su país de origen ni los lleguen a crear en los territorios por los que van transitando, de tal modo que no lleguen a estar sujetos por obligación personal en ningún Estado; constituyendo, por tanto, una especie de “apátrida fiscal”. Éste es un fenómeno que, hasta la fecha, se había producido respecto de las personas jurídicas, y que con la progresiva generalización del teletrabajo internacional se está comenzando a generar también en relación a las personas físicas. En estos supuestos más excepcionales, estos nómadas digitales únicamente tributarán en los Estados (de la fuente) por los que transitan, siempre que las rentas del trabajo que perciban se entiendan localizadas en sus respectivos territorios al concurrir los criterios de sujeción por obligación real dispuestos en su normativa interna.

Por tanto, la aplicación de los criterios de residencia fijados por cada país, cuando nos encontramos ante trabajadores que se desplazan desde su lugar de residencia a otro país para desempeñar su actividad laboral en remoto, puede determinar que dicho teletrabajador sea considerado residente a efectos fiscales por ambos Estados. Se produce, por tanto, un conflicto de doble residencia²⁷. En estos supuestos, si existe un convenio de doble imposición entre los dos Estados implicados, se resolverá el citado conflicto, aplicando las reglas de desempate (*tie-break rules*) previstas en los citados Convenios²⁸.

Convine aclarar, con carácter previo, que los CDIs no incorporan un concepto propio de residencia fiscal, sino que se remiten a lo dispuesto en la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes (art. 4.1. MC OCDE). Ello determina que al coincidir generalmente los criterios de conexión establecidos por los Estados en su normativa interna, se produzcan conflictos

²⁶ Preámbulo de la citada Ley 8/2022, de 21 de diciembre.

²⁷ En el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 598) se propone, teniendo en cuenta el contexto actual de movilidad creciente de personas físicas, la posibilidad de flexibilizar la regulación nacional del período impositivo en supuestos de cambio de residencia fiscal para evitar la aparición de conflictos de doble residencia y supuestos de doble imposición.

²⁸ En caso de inexistencia de CDI, en principio, la persona física tributará como residente en ambos Estados, y se corregirá la doble imposición soportada, en su caso, aplicando la normativa interna de cada uno de ellos.

de doble residencia fiscal respecto de un determinado contribuyente. A estos efectos, se dispone en el art. 4.2 del MC OCDE (que, recordemos, es el seguido en la práctica totalidad de los CDIs firmados por el Estado español) que cuando la persona física se considere residente en ambos Estados contratantes, su situación se resolverá del siguiente modo:

En primer lugar, se considerará que la persona física reside en el Estado en el que tenga una vivienda permanente a su disposición, entendiendo por tal, el lugar en el que tiene la propiedad o el disfrute de una vivienda, que ha de ser permanente en el sentido de que “la persona física la habrá acondicionado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración”²⁹. En otras palabras, ha de tratarse de un inmueble en propiedad o en arrendamiento que se encuentre a disposición del contribuyente para un uso continuado y no ocasional.

En el caso de que tenga una vivienda permanente en ambos Estados, se le considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas; esto es, tenga su centro de intereses vitales. A tal fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de su actividad económica, y el lugar desde el que se administra su patrimonio, entre otras circunstancias³⁰.

En tercer lugar, y en defecto de los dos criterios anteriores, se atenderá al Estado en el que “viva habitualmente”, en el sentido de estar regular o normalmente presente en uno de estos dos Estados, y no en el otro, durante un período de tiempo dado³¹.

En cuarto lugar, en el supuesto de que viva habitualmente en ambos Estados o en ninguno de ellos, se le considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional.

Y, por último, en caso de que sea nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el supuesto de mutuo acuerdo, y de conformidad con el procedimiento establecido en el art. 25 MC OCDE.

Ahora bien, tal y como se ha puesto de manifiesto, estas reglas de desempate no responden adecuadamente al fenómeno de la movilidad creciente

²⁹ Comentarios al art. 4, párrafos 12 y 13 MC OCDE.

³⁰ Comentarios al art. 4, párrafo 15, del MC OCDE.

³¹ Comentarios al art. 4, párrafo 19, del MC OCDE.

de las personas físicas en una economía global y digitalizada; de tal modo que sería conveniente aclarar, entre otros aspectos, el criterio de “vivienda permanente” para evitar determinados comportamientos de planificación fiscal llevada a cabo por algunos contribuyentes, y reforzar aquellos indicadores que impliquen un mayor arraigo³². En este sentido, ESCRIBANO (2022: 586) propone que se altere el orden de prelación de las reglas de desempate, de tal manera que el criterio de centro de intereses vitales pase a ocupar la primera posición en detrimento de la regla de vivienda permanente, que considera más susceptible de manipulación, y en consecuencia, que “el Estado con el que el teletrabajador mantiene un vínculo más sólido y significativo gane la carrera por la residencia fiscal a efectos de la aplicación del Convenio”.

III.3. La tributación de las rentas percibidas por el teletrabajador

En el contexto del teletrabajo internacional, partimos de la base de que el teletrabajador y la empresa empleadora se encuentran en jurisdicciones distintas. En este supuesto, cobran especial relevancia los convenios para evitar la doble imposición suscritos por los Estados implicados, puesto que contienen las reglas de reparto de la soberanía fiscal en relación a las rentas obtenidas por el teletrabajador.

En primer lugar, por tanto, resulta crucial averiguar si existe un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable en cada caso concreto. Al respecto, conviene recordar que España tiene actualmente suscritos 99 CDIs que se encuentran en vigor, y además, que la mayoría de estos Convenios han sido firmados siguiendo el Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE (en adelante, MC OCDE), de tal modo que, ante la imposibilidad de examinar en un trabajo de estas características todos y cada uno de los citados Convenios, nos vamos a referir, a continuación, a las reglas de reparto de la potestad tributaria previstas en el citado MC OCDE respecto de los rendimientos del trabajo.

III.3.1. La tributación de las rentas del trabajo en los CDIs

En el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición, resulta fundamental identificar el Estado de residencia (del perceptor de la renta)

³² Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 601).

y el Estado de la fuente (en el que se obtiene la renta) para la aplicación de las reglas de reparto de la potestad tributaria entre los dos Estados contratantes. En el caso de que un teletrabajador residente en un Estado se desplace a nuestro país, con el objeto de desempeñar su actividad laboral a distancia mediante la utilización de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación; el Estado de origen sería considerado, en principio, Estado de residencia, y nuestro país, el Estado de la fuente.

A su vez, se ha de tener en cuenta que las rentas percibidas por el teletrabajador por el desempeño de su actividad laboral se califican, conforme a la normativa convencional, como “rentas del trabajo dependiente”, disponiendo el artículo 15 del MC OCDE que *“los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él”* (apartado 1). Y se añade que, *“no obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en el primer lugar si: a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado”*.

En el caso de las rentas del trabajo, como vemos, el art. 15 MC OCDE reconoce la tributación en exclusiva en el Estado de residencia del trabajador con carácter general. Ahora bien, cabe la posibilidad de que dichas rentas del trabajo tributen también en el Estado de la fuente (en el que se realiza el trabajo), cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

Por un lado, que el trabajador permanezca en el Estado de la fuente más de 183 días. Se requiere, por tanto su presencia física durante ese período temporal mínimo con independencia de la localización del empleador. Se ha cuestionado este umbral de presencialidad exigida (183 días) por su carácter excesivo, especialmente si se repara en el escenario actual de alta movilidad; planteándose dos posibles opciones alternativas para su modificación. La propuesta mayoritaria centra su atención en la reducción del umbral requerido. En este sentido, en el Dictamen del Comité Económico y Social sobre “Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores”, de noviembre de 2022, se recomienda a los Estados miembros que graven las rentas percibi-

das por los teletrabajadores localizados en su territorio cuando el número de jornadas trabajadas en dicho país superen los 96 días al año³³. Otra propuesta alternativa sugiere la supresión de este requerimiento de presencia física en el Estado de la fuente. Al respecto, ESCRIBANO (2022: 598) recuerda que en el art. 17 del MC OCDE referente a las rentas percibidas por artistas y deportistas no se exige requisito de presencialidad alguna en el Estado de la fuente para que éste pueda someter a gravamen las citadas rentas, pues se parte del presupuesto de la alta movilidad que normalmente caracteriza a este tipo de contribuyentes. En opinión de la citada autora, y atendiendo a la creciente movilidad del factor trabajo, se podría trasladar una solución similar respecto de las rentas del trabajo, de tal modo que el art. 15 se limite a demandar la realización del trabajo en el territorio, sin exigencias temporales, y en consecuencia, reconociéndose así potestad para gravar estas retribuciones laborales a cualquier territorio desde el que se preste los servicios de forma proporcional al número de días de presencia física en él.

Por otro lado, es preciso que las rentas del trabajo sean pagadas por una entidad o establecimiento permanente situado en el Estado de la fuente. El objeto de esta condición es evitar la tributación en la fuente de los empleos de corta duración en la medida en que las retribuciones no se admitan como un gasto deducible en el Estado de la fuente porque el empleador no esté sujeto a imposición en dicho Estado, al no ser residente en el mismo, ni disponer en él de un establecimiento permanente³⁴. Este requisito exige coincidencia entre el lugar en el que se desarrolla el trabajo y la localización del empleador, situándose ambos en el Estado de la fuente, bajo la premisa (no tan cierta en la actualidad) de que el trabajo normalmente se desarrolla en el territorio en el que se encuentra ubicada la empresa empleadora³⁵.

Como vemos, el art. 15 MC OCDE se ha construido bajo la premisa de que el trabajo ha de realizarse presencialmente, y generalmente, en el lugar en el que se encuentra la entidad empleadora. En consecuencia, resulta imprescindible, para que el Estado de la fuente pueda someter a tributación la renta obtenida por el trabajador, que éste se encuentre presente físicamente en su territorio. Ahora bien, como se ha puesto de manifiesto por el Comité de Expertos encargados de elaborar el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 602-603), el auge del trabajo online, y especialmente a raíz de la pandemia,

³³ Se manifiesta, asimismo, a favor de la reducción del número de días de presencia física requerida para legitimar el gravamen de las rentas del trabajo percibidas por parte del Estado de la fuente, el Comité de Expertos encargado de elaborar el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 602).

³⁴ Vid. apartado 6.2 de los Comentarios al art. 15 MC OCDE.

³⁵ ESCRIBANO, E. (2022: 593).

pone de manifiesto la inadecuación de la norma de atribución de las rentas del trabajo recogida en el art. 15 MC OCDE, y en particular, del requisito de realización del trabajo en el Estado de la fuente. Parece evidente la incompatibilidad del requisito de presencia física del trabajador con la realidad actual del teletrabajo, sin que se haya aprovechado la última actualización llevada a cabo del MC OCDE en el año 2017 para hacer frente a esta problemática. Como se reconoce, por otra parte, en el citado Informe, “si se sigue extendiendo como hasta ahora el teletrabajo internacional no debería tardarse en abrir el debate sobre si las rentas derivadas del trabajo a distancia deben tributar en el país de residencia del trabajador, donde se realice el trabajo o en el país de residencia del pagador, extremo también relacionado con la obligación de practicar retenciones por el empleador no residente”³⁶.

III.3.2. La tributación de las rentas percibidas por un teletrabajador residente fiscalmente en España

En el caso de que el Estado de la residencia del teletrabajador sea nuestro país, dicho trabajador deberá tributar, como contribuyente del IRPF, por su renta mundial con independencia del país en el que se encuentre la empresa empleadora y/o pagadora de la renta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Al respecto, las rentas percibidas como contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, se calificarán como rendimientos íntegros del trabajo, conforme a lo establecido en el art. 17.1 LIRPF, y se procederá a su cuantificación siguiendo lo previsto en los arts. 18 a 20 LIRPF, y posterior integración y compensación, junto al resto de rendimientos e imputaciones de renta obtenidos por este contribuyente, en la base imponible general en los términos previstos en el art. 48 LIRPF.

Asimismo, se ha de tener en cuenta que, en el caso de que concurran los requisitos previstos en el art. 93 de la LIRPF, a los que haremos referencia en un apartado posterior, este teletrabajador internacional residente fiscalmente en nuestro país, podrá acogerse al régimen especial de tributación contemplado en el citado precepto, tras su reciente modificación, y que conlleva un tratamiento fiscal más favorable que el otorgado, con carácter general, al resto de contribuyentes del IRPF.

³⁶ Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022: 602-603).

III.3.3. La tributación de las rentas percibidas en España por un teletrabajador no residente

En el supuesto de que el teletrabajador internacional desempeñe su actividad laboral desde nuestro país, sin ser residente fiscalmente en el mismo, se podrán sujetar a gravamen los rendimientos del trabajo obtenidos por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, siempre que puedan considerarse dichos rendimientos obtenidos en territorio español. Para ello, resulta imprescindible que concurren alguno de los criterios de conexión alternativos que para esta fuente concreta de renta se prevén en el art. 13.1.c) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en adelante, TRLIRNR).

En particular, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos en territorio español, aquéllos en los que se dé alguna de las dos siguientes circunstancias:

- a) Que deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español (art. 13.1.c) 1º TRLIRNR); resultando, por tanto, prioritario que el desempeño de la actividad laboral se lleve a cabo presencialmente desde el territorio español, con independencia de que se preste a través de los dispositivos electrónicos, telemáticos o de telecomunicación, o sin ellos. Este criterio recuerda, en principio, al que hemos visto se establece en el art. 15.2 MC OCDE para legitimar el gravamen de estos rendimientos por parte del Estado de la fuente; si bien, en nuestra normativa interna no se supedita dicho gravamen al cumplimiento de un período mínimo de presencialidad.
- b) Que la entidad pagadora de los rendimientos del trabajo sea residente en territorio español (art. 13.1.c) 2º y 3º TRLIRNR); en particular, que se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración pública, o en su caso, de remuneraciones abonadas por empresarios individuales, entidades residentes o establecimientos permanentes ubicados en nuestro país por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional³⁷.

En estos supuestos, las rentas del trabajo que se consideren generadas en territorio español se someterán a tributación de manera individualizada en el

³⁷ No resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado del art. 13.1.c) 2º y 3º del TRLIRNR, cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y los rendimientos del trabajo estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal también en el extranjero.

IRNR. La base imponible se determinará, de conformidad con lo dispuesto en el art. 24 TRLIRNR, por el importe íntegro de la renta obtenida, determinado de acuerdo con las normas de la LIRPF, sin deducción de gastos ni de las reducciones previstas en dicha disposición normativa. Ahora bien, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, podrán deducirse los mismos gastos previstos en la LIRPF (en particular, en el art. 19 respecto de las rendimientos del trabajo), siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en nuestro país (art. 24.6 TRLIRNR). El tipo de gravamen será del 24 por ciento, salvo en el caso de contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, en el que resultará aplicable un tipo reducido del 19 por ciento (art. 25.1.a) LIRNR). Estas rentas del trabajo percibidas por el teletrabajador no residente se entienden devengadas cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si ésta es anterior (art. 27.1.a) LIRNR).

III.4. La residencia fiscal del teletrabajador como criterio de competencia fiscal entre los Estados. El caso español

A medida que se ha ido extendiendo el teletrabajo de carácter internacional, los países han centrado su atención en esta realidad con el objeto de implantar, extender o desarrollar regímenes fiscales específicos que favorezcan la atracción a su territorio de estos teletrabajadores internacionales, y en especial, de los nómadas digitales. Éste es un fenómeno que se está desarrollando a escala global, y por supuesto, también en el escenario europeo. Las nuevas formas de trabajo derivadas de la digitalización, y en particular, el hecho de que las nuevas tecnologías de la información permiten que cada vez más personas pueden elegir dónde residir, está contribuyendo a generar una competencia fiscal entre los Estados miembros de la UE en la imposición sobre la renta de las personas físicas.

Como se reconoce en el Informe “*Nex Forms of Tax Competition in the European Union. An Empirical Investigation*”³⁸, en las tres últimas décadas los Estados miembros de la UE han tratado encontrar una solución equilibrada entre la

³⁸ GODAR, S., FLAMANT, E., GASPAR, R. (2021): “New Forms of Tax Competition in the European Union. An Empirical Investigation”, *EuTax Observatory, Report*. 3: 9.

necesidad de aumentar su “atractivo fiscal” con el objeto de captar nuevos negocios e inversiones, y aumentar así su recaudación fiscal, y al mismo tiempo, evitar una erosión de su base impositiva nacional. Una solución a esta difícil ecuación ha consistido en adoptar regímenes fiscales específicos que seleccionan a los contribuyentes extranjeros generalmente con ingresos más elevados. Asimismo, a medida que ha crecido la movilidad internacional de profesionales y trabajadores, los Estados miembros han ido incrementando su interés por atraerlos a su territorio como nuevos residentes. Así, como se reconoce en el citado Informe, mientras que en 1994 sólo existían cinco regímenes de este tipo en la UE (Reino Unido, Irlanda, Países Bajos, Bélgica y Dinamarca); en 2020, ya eran veintiocho. Algunas estimaciones recientes señalan que más de 200.000 contribuyentes se benefician en la UE de este tipo de regímenes, y que, en conjunto, generan una pérdida de ingresos de más de 4.500 millones de euros al año para el conjunto de la UE³⁹.

Estos regímenes fiscales preferenciales se establecen generalmente con dos objetivos: en unos casos, reforzar el atractivo económico de un determinado país atrayendo a determinados perfiles de trabajadores, profesionales o ejecutivos cualificados, y a las empresas que los emplean, con lo que se pretende favorecer el desarrollo económico y mejorar la competitividad del país. En los otros supuestos, resulta más difícil encontrar una justificación legítima más allá del interés por aumentar la recaudación fiscal.

Nuestro país, España también se ha sumado a esta competición por conquistar a los teletrabajadores internacionales ofreciéndole una serie de incentivos y ventajas, incluidas también algunas de naturaleza fiscal, que faciliten su desplazamiento y arraigo en nuestro territorio. En este sentido, en la recientemente aprobada Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, se reconoce expresamente que “*en una economía cada vez más globalizada e interdependiente y con un peso creciente de las empresas de base tecnológica y del trabajo a distancia con medios digitales, cobra cada vez más importancia la atracción de talento e inversión*”.

Esta preocupación por atraer y retener talento extranjero, y en particular, a profesionales y trabajadores altamente cualificados, junto a los llamados nómadas digitales, queda indubitadamente reflejado en la siguiente afirmación contenida en la Exposición de Motivos de la citada disposición normativa, en la que, además, se explicitan los principales atractivos de nuestro país para “conquistar” a estos profesionales. Se afirma, en este sentido, que “*España presenta importantes activos para la atracción de profesionales altamente cualificados que*

³⁹ GODAR, S., FLAMANT, E., GASPARD, R (2021: 18).

desarrollan su actividad, por cuenta propia o ajena, mediante herramientas electrónicas. Es el primer país en despliegue de fibra óptica dentro de la Unión Europea, lo que proporciona unas buenas condiciones de conectividad, incluso en zonas rurales. Junto a este aspecto determinante para estos trabajadores, cabe señalar otras características más subjetivas como pueden ser la benigna climatología, la forma de vida, la seguridad ciudadana, la cultura o la gastronomía, las excelentes universidades y la existencia de un creciente número de clusters de investigación y desarrollo tecnológico y de industrias creativas, alrededor de los que se desarrolla un ecosistema internacional de profesionales que hacen que nuestro país se posicione entre uno de los destinos más atractivos para teletrabajadores”.

Por tanto, con el propósito de favorecer el establecimiento en España de los emprendedores y trabajadores de empresas emergentes, así como de trabajadores a distancia de todo tipo de sectores y empresas (los nómadas digitales) se ha aprobado un importante conjunto de medidas, entre las que destacan aquellas orientadas a facilitar la entrada y residencia de este tipo de profesionales y trabajadores (un nuevo visado y autorización de residencia), junto a las destinadas a reconocerles, una vez instalados, un régimen fiscal especial ventajoso.

III.4.1. Medidas para facilitar la entrada y permanencia de teletrabajadores internacionales

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización prevé una serie de supuestos en los que se facilitará la entrada y permanencia en España por razones de interés económico, entre los que se ha incluido recientemente a los “teletrabajadores de carácter internacional”⁴⁰. A estos efectos, se considera como tal, “[a]l nacional de un tercer Estado, autorizado a permanecer en España para ejercer una actividad laboral o profesional a distancia para empresas radicadas fuera del territorio nacional, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación”

⁴⁰ Los extranjeros que verán facilitada su entrada y permanencia en territorio español por razones de interés económico, además de los teletrabajadores de carácter internacional citados en el texto, son los inversores, emprendedores, profesionales altamente cualificados, investigadores y trabajadores que efectúen movimientos intraempresariales. Evidentemente, estas medidas no serán aplicables a los ciudadanos de la Unión Europea ni a los extranjeros a los que sea de aplicación el derecho de la UE por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia (art. 61 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, tras su modificación por la Disposición final quinta de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes).

(art. 74 bis Ley 14/2013, de 27 de septiembre). Y se añade, a continuación, que podrán solicitar el visado o la autorización de teletrabajo los profesionales cualificados que acrediten ser graduados o postgraduados de universidades de reconocido prestigio, formación profesional y escuelas de negocios de reconocido prestigio, o en su caso, que acrediten una experiencia profesional mínima de tres años⁴¹.

En el caso de ejercicio de una actividad laboral, el titular de la autorización por teletrabajo de carácter internacional sólo podrá trabajar para empresas radicadas fuera del territorio nacional; descartándose, por tanto, la posibilidad de que el trabajador se haya desplazado a nuestro país para prestar sus servicios de manera telemática para una empresa, o en su caso, un establecimiento permanente de una entidad extranjera, localizados en España. En el caso de ejercicio de una actividad profesional, se permite que el titular de la autorización por teletrabajo de carácter internacional trabaje para una empresa situada en nuestro país, siempre y cuando el porcentaje de dicho trabajo no sea superior al 20% del total de su actividad profesional.

Los extranjeros no residentes en España que estén interesados en residir en territorio español con el fin de teletrabajar en remoto para una empresa no localizada en nuestro país, podrán solicitar un “visado para teletrabajo de carácter internacional” que tendrá una vigencia máxima de un año, salvo que el período de trabajo sea inferior, en cuyo caso la vigencia del visado coincidirá con dicho período (art. 74 quater Ley 14/2013).

Por su parte, los extranjeros que se encuentren en España de forma regular, o que hayan accedido mediante el visado mencionado, podrán solicitar una “autorización de residencia para teletrabajo de carácter internacional”, con el fin de teletrabajar a distancia para una empresa localizada en el extranjero, por un período máximo de tres años, renovable por un período de dos años, siempre y cuando se mantengan las condiciones que generaron el derecho⁴².

⁴¹ Para poder disfrutar de este régimen específico de entrada y permanencia en España previsto para teletrabajadores de carácter internacional, resulta necesario, además de que se cumplan los requisitos generales previstos en el art. 62 de la Ley 14/2013, que se reúnan determinados requisitos adicionales previstos en el art. 74 ter de la citada Ley.

⁴² Como reconoce MORIÉS JIMÉNEZ (2023: 205), con estas nuevas medidas, España pretende sumarse así a otros países que vienen utilizando este tipo de visados para dar la bienvenida y atraer a su territorio a teletrabajadores internacionales. Menciona MORIÉS (2023: 206-209) algunos ejemplos de países que han establecido este tipo de visados específicos para atraer a los nómadas digitales, como es el caso de Alemania, Croacia, Estonia, Grecia, Hungría, Islandia, Italia, Malta, Noruega, Portugal, República Checa, y Rumanía. Fuera de Europa, cita el caso de Anguila, Antigua y Barbuda, Australia, Bahamas, Barbados, Bermudas, Cabo verde,

III.4.2. Régimen fiscal específico para favorecer el establecimiento de teletrabajadores internacionales

El art. 93 LIRPF contempla un régimen especial, opcional y temporal para trabajadores desplazados a territorio español, conocido como régimen de impatriados, que se ha visto recientemente modificado por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, con el objeto de incluir expresamente en su ámbito subjetivo de aplicación a los teletrabajadores internacionales⁴³.

Este régimen es aplicable a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, y cumplan, adicionalmente, los siguientes requisitos:

- a) Que no haya sido residente en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca el desplazamiento a nuestro territorio.
- b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de determinadas circunstancias. Entre otras, que dicho desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo, entendiéndose cumplida esta condición cuando concorra alguna de estas dos situaciones:
 - Cuando se inicie una relación laboral (ordinaria o especial), o estatutaria con un empleador en España; o en su caso.
 - Cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de éste, o en su caso, y aquí reside la principal novedad incorporada con el objeto de hacer extensible este régimen a teletrabajadores internacionales, “cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación”.

En particular, se entiende cumplida esta circunstancia en el caso de teletrabajadores por cuenta ajena que cuentan con un visado para

Islas Caimán, Colombia, Costa Rica, Curazao, Dominica, Dubai, Georgia, Indonesia, México, Mauricio, Seycheles y Tailandia; reconociendo, finalmente, que “la batalla por la conquista del nómada digital está servida”.

⁴³ Cfrs. la Disposición transitoria 17 de la LIRPF, y los arts. 113 a 120 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF).

teletrabajo de carácter internacional al que hemos hecho referencia *supra*.

- c) Que no haya obtenido rentas que puedan ser calificadas como rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo que se trate de un sujeto que lleve a cabo una actividad emprendedora, o un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes.

Para la aplicación de este régimen especial no es preciso que el teletrabajador realice íntegramente todo el trabajo a distancia desde nuestro país, sino que puede teletrabajar un período de tiempo a lo largo del año desde otro u otros territorios, puesto que la regulación actual no exige expresamente que el trabajo deba desarrollarse íntegramente desde nuestro territorio⁴⁴.

Por otra parte, se ha reprochado que el ámbito de aplicación de este régimen fiscal resulta excesivamente amplio; proponiéndose una reducción del mismo, de tal modo que resulte aplicable a trabajadores y profesionales especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación, desarrollo e innovación, científicas o de carácter técnico, con los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente, de forma similar a los regímenes existentes en Dinamarca, Francia, Suecia, Países Bajos y otros sistemas similares de Derecho comparado. En este sentido, en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 613) se ha defendido que el hecho de que se circunscriba más estrictamente el ámbito subjetivo de aplicación, “contribuiría a fortalecer la fundamentación de este régimen desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria en términos de razonabilidad y adecuación al principio de proporcionalidad”⁴⁵.

Tras la reciente modificación de este régimen especial por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, se admite expresamente la posibilidad de que puedan acogerse al mismo, y por tanto, que puedan optar también por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, el cónyu-

⁴⁴ ESCRIBANO, E (2022: 590).

⁴⁵ Asimismo, se ha de tener en cuenta que los contribuyentes que se acojan a esta opción no tienen la consideración de residentes a efectos de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición al estar sujetos a imposición exclusivamente por las rentas que obtienen de fuentes situadas en España, como veremos a continuación. Ésta es la interpretación seguida en varias contestaciones a consultas por la DGT en las que ha señalado que el contribuyente que opte por la aplicación de este régimen especial podrá solicitar un certificado de residencia fiscal (tal y como se reconoce, por otra parte, en el art. 120 RIRPF), pero no a los efectos de que resulten aplicables las disposiciones del Convenio. *Vid.* Consultas de la DGT V2918-17, de 17 de noviembre de 2017, y V1167-19, de 28 de mayo de 2019.

ge del contribuyente y sus hijos (menores de veinticinco años, o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad), o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de éstos. En tal caso, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el desplazamiento del cónyuge y descendientes, o en su caso, del progenitor, se produzca en el mismo momento que el desplazamiento del contribuyente principal acogido al régimen especial (en nuestro caso, del teletrabajador internacional). Se admite igualmente que el desplazamiento se produzca en un momento posterior, siempre que no haya finalizado el primer período impositivo en el que al teletrabajador le resulte de aplicación el régimen especial.
- b) Que adquieran la residencia fiscal en España.
- c) Que no hayan sido residentes en España en los últimos cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produce el desplazamiento.
- d) Que no obtengan rentas a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.
- e) Que la suma de las bases liquidables de los contribuyentes (cónyuge o progenitor, y descendientes) en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación el régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente principal (el teletrabajador internacional).

La aplicación de este régimen especial implica que la deuda tributaria del IRPF se determinará con arreglo a las normas de cuantificación previstas para el IRNR, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, y en particular, conforme a lo estipulado en los arts. 24 a 33 del TRLIRNR; con determinadas especialidades expresamente recogidas en el art. 93 LIRPF. En primer lugar, la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación de este régimen especial se considerarán obtenidos en territorio español.

Asimismo, se ha de tener en cuenta que, a efectos de la liquidación del impuesto, se gravan acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre ellas.

La base liquidable está formada por la totalidad de las rentas obtenidas en nuestro país durante el año natural, distinguiéndose dos grupos:

De un lado, se sitúan los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales; a los que se les aplica una escala de gravamen coincidente con la prevista en el IRPF para las rentas del ahorro (art. 66 LIRPF).

Por otro lado, al resto de rentas, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

| Base liquidable | Tipo aplicable |
|------------------------------------|----------------|
| - | - |
| Euros | Porcentaje |
| Hasta 600.000 euros | 24 |
| Desde 600.000,01 euros en adelante | 47 |

El tipo general coincide con el previsto en el TRLIRNR para los no residentes procedentes de terceros Estados no miembros de la UE ni del EEE, para las bases liquidables hasta 600.000 euros, incrementándose a partir de dicho importe el tipo de gravamen al 47%.

Por último, este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en territorio español, y durante los cinco períodos impositivos siguientes (en total, 6 anualidades); si bien, cabe la posibilidad de que el contribuyente renuncie al régimen o sea excluido del mismo, conforme a lo dispuesto en los arts. 117 y 118 del RIRPF.

Consideran CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (2009: 15-16) que este régimen fiscal especial puede ser interpretado desde un doble punto de vista: de un lado, como un beneficio fiscal destinado a favorecer la internacionalización de las empresas españolas o la penetración en el mercado español de entidades extranjeras, que puedan traer personal directivo o personal técnico especializado con el incentivo de una tributación más favorable; y, de otro, podría ser considerado como una fórmula adecuada y procedente de afrontar las situaciones de transitoriedad o de traslados de residencia fiscal. En este sentido, podría ser considerado como un régimen intermedio aplicable a situaciones de residencia dudosa, o no muy arraigada, en las que podría resultar injusto sujetar al contribuyente a tributación por obligación personal (y, por tanto, gravar su renta mundial); de tal modo que con este régimen especial se le permite a este tipo de contribuyentes tributar exclusivamente por

las rentas obtenidas en territorio español. Ahora bien, tal y como indican estos autores, este régimen debería aplicarse condicionado a que el sujeto beneficiario del mismo siga siendo considerado residente en su país de procedencia. Lo contrario, implica dar la entrada a verdaderos apátridas fiscales, que pueden esquivar de este modo principios esenciales como el de progresividad e incluso lograr una doble no imposición.

IV. FISCALIDAD DEL TELETRABAJO EN EL CONTEXTO NACIONAL. ESPECIAL REFERENCIA A LAS IMPLICACIONES FISCALES DE LA LEY 10/2021, DE TRABAJO A DISTANCIA

El legislador español ha regulado de forma específica y autónoma el trabajo a distancia, y el teletrabajo como una modalidad de aquél, mediante el Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, tramitado posteriormente como Ley 10/2021, de 9 de julio de trabajo a distancia, cuyo objetivo es “proporcionar una regulación suficiente, transversal e integrada en una norma sustantiva única que dé respuestas a diversas necesidades, equilibrando el uso de estas nuevas formas de prestación de trabajo por cuenta ajena y las ventajas que suponen para las empresas y personas trabajadoras, de un lado, y un marco de derechos que satisfagan, entre otros, los principios sobre su carácter voluntario y reversible, el principio de igualdad de trato en las condiciones profesionales, en especial la retribución incluida la compensación de gastos, la promoción y la formación profesional, el ejercicio de derechos colectivos, los tiempos máximos de trabajo y los tiempos mínimos de descanso, la igualdad de oportunidades en el territorio, la distribución flexible del tiempo de trabajo, así como los aspectos preventivos relacionados básicamente con la fatiga física y mental, el uso de pantallas de visualización de datos y los riesgos de aislamiento”⁴⁶. Con esta Ley se persigue, en definitiva, potenciar y clarificar el panorama laboral del trabajo a distancia, y fijar los derechos y obligaciones de los agentes que opten por el teletrabajo⁴⁷.

Casi simultáneamente se ha aprobado el Real Decreto-ley 29/2020, de 29 de septiembre, de medidas urgentes de trabajo en las Administraciones Públicas y de recursos humanos en el Sistema Nacional de Salud para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19, que modifica el Texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público (aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre), con el fin de introducir

⁴⁶ Exposición de Motivos de la Ley 10/2021, de 9 de julio.

⁴⁷ *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 605).

el artículo 47 bis referente al teletrabajo. A estos efectos, “*se considera teletrabajo aquella modalidad de prestación de servicios a distancia en la que el contenido competencial del puesto de trabajo puede desarrollarse, siempre que las necesidades del servicio lo permitan, fuera de las dependencias de la Administración, mediante el uso de tecnologías de la información y comunicación*” (apartado 1). La prestación del servicio mediante teletrabajo en estos casos deberá ser expresamente autorizada y resultará compatible con la modalidad presencial; siendo, además, voluntario y reversible (salvo en supuestos excepcionales debidamente justificados)⁴⁸. Se reconoce que el personal que preste sus servicios mediante teletrabajo tendrá los mismos deberes y derechos, individuales y colectivos, que se reconocen al resto del personal que los realice de manera presencial, salvo aquellos que sean inherentes a la prestación del servicio presencialmente; y además, que la Administración proporcionará y mantendrá a las personas que trabajen en esta modalidad, los medios tecnológicos para su actividad.

Por su parte, en la Ley 10/2021, de 9 de julio, se define el trabajo a distancia como “*forma de organización del trabajo o de realización de la actividad laboral conforme a la cual esta se presta en el domicilio de la persona trabajadora o en el lugar elegido por ésta, durante toda su jornada o parte de ella, con carácter regular*”⁴⁹, siendo el “teletrabajo”, “*aquel trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación*” (art. 2 de la citada Ley)⁵⁰.

Existen, no obstante, dos ausencias significativas en este texto normativo. De un lado, no se hace referencia, como tal, al teletrabajo internacional, entendido como aquél en el que el trabajador desempeña su actividad laboral en remoto, sirviéndose de dispositivos electrónicos, en un país distinto del que se encuentra la empresa empleadora. Y, de otro, no se afronta la dimensión fiscal del teletrabajo⁵¹; lo que, como se ha puesto de manifiesto por parte de los autores que se han acercado al estudio de esta cuestión, genera algunas dudas y

⁴⁸ Se prevé expresamente en el art. 47 bis que la prestación del servicio del teletrabajo se realizará en los términos de las normas que se dicten en desarrollo del Estatuto básico del empleado público, que serán objeto de negociación colectiva en el ámbito correspondiente y contemplarán criterios objetivos en el acceso a esta modalidad de prestación del servicio. Asimismo, se añade que el teletrabajo deberá contribuir a una mejor organización del trabajo a través de la identificación de objetivos y la evaluación de su cumplimiento.

⁴⁹ A estos efectos, se entiende que es regular el trabajo a distancia que se presta, en un período de referencia de tres meses, un mínimo del treinta por ciento de la jornada o el porcentaje proporcional equivalente en función de la duración del contrato de trabajo (art. 1 de la Ley 10/2021, de 9 de julio).

⁵⁰ Por su parte, se define el trabajo presencial como “*aquel trabajo que se presta en el centro de trabajo o en el lugar determinado por la empresa*” (art. 2 de la Ley 10/2021, de 9 de julio).

⁵¹ *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 605).

cuestiones problemáticas tanto para las empresas como para los propios trabajadores ante la Administración tributaria, al no existir un adecuado marco de seguridad jurídica que clarifique el tratamiento fiscal que ha de recibir la cesión de medios, equipos y herramientas por parte de la empresa al trabajador para que éste pueda desarrollar su actividad, ni respecto del pago o compensación por la empresa de los gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados para el desarrollo de la actividad laboral. Este vacío normativo ha sido (y es) una fuente de controversia entre la Administración tributaria y los contribuyentes acogidos a esta modalidad de prestación de servicios laborales.

En la Ley 10/2021, de 9 de julio, se parte de la premisa de que el trabajo a distancia, y en concreto, el teletrabajo, será voluntario para los dos sujetos de la relación laboral; y se prevé que ambos sujetos suscriban un acuerdo de trabajo a distancia, en el que, entre otros extremos, figure el “*inventario de los medios, equipos y herramientas que exige el desarrollo del trabajo a distancia concertado, incluidos los consumibles y los elementos muebles, así como de la vida útil o período máximo para la renovación de éstos*”; y la “*enumeración de los gastos que pudiera tener la persona trabajadora por el hecho de prestar servicios a distancia, así como forma de cuantificación de la compensación que obligatoriamente debe abonar la empresa y momento y forma para realizar la misma, que se corresponderá, de existir, con la previsión recogida en el convenio o acuerdo colectivo de aplicación*” (arts. 5 y 7 de la citada Ley 10/2021). Todo ello, evidentemente, sin perjuicio de la regulación recogida al respecto en los convenios o acuerdos colectivos. Este contenido específico del acuerdo de trabajo a distancia entre empleador y empleado ha de reflejar, en consecuencia, los derechos reconocidos a este último en el citado texto normativo.

En este sentido, se ha de tener presente que, entre el elenco de derechos de las personas teletrabajadoras, se encuentran los relativos a la dotación y mantenimiento de medios y al abono y compensación de gastos, reconocidos en los artículos 11 y 12, respectivamente, de la citada Ley 10/2021, y que tienen un inevitable impacto en el ámbito fiscal. En particular, son numerosas las dudas que se han suscitado acerca del tratamiento fiscal que ha de recibir la materialización de ambos derechos, especialmente, respecto del trabajador y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IV.1. El derecho a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas: su problemática fiscal

El art. 11 de la Ley 10/2021 reconoce el derecho de las personas que trabajan a distancia a la dotación y mantenimiento adecuado por parte de la

empresa de todos los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la actividad, conforme al inventario incorporado en el acuerdo de trabajo a distancia referido, y con los términos establecidos, en su caso, en el convenio o acuerdo colectivo de aplicación⁵². En el caso de que la empresa proporcione a los trabajadores los medios, equipos y herramientas necesarias para realizar el trabajo a distancia, se ha planteado el interrogante de si la cesión de este material puede ser calificada como una retribución del trabajo en especie de conformidad con lo dispuesto en el art. 42.1 de la LIRPF, en el que, recordemos, se definen como tales “*la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto real para quien las conceda*”. Se podría considerar, en principio, que en la medida en que el trabajador puede utilizar los medios, equipos y herramientas para fines particulares, estamos ante una renta en especie, que habrá de ser integrada junto al resto de rentas del trabajo percibidas por el contribuyente (el teletrabajador), procediéndose a su cuantificación conforme al valor de mercado del referido material, al que se añadiría el correspondiente ingreso a cuenta no repercutido (conforme a lo establecido en el art. 43.1 LIRPF).

Ante la duda suscitada, la Dirección General de Tributos considera, en términos generales, que no existe retribución en especie cuando la empresa pone a disposición del empleado las máquinas, útiles o herramientas de propiedad o titularidad de la empresa que sean necesarias para que dicho trabajador realice su tarea. En este sentido, afirma la DGT que “la inexistencia de rendimiento del trabajo debe afirmarse no sólo en el caso de que la puesta a disposición del trabajador de los referidos medios (máquinas, útiles y herramientas) se produzca en los locales de la empresa, sino también cuando el trabajador presta sus servicios fuera de dichos locales, como ocurre cuando desarrolla su trabajo en su propio domicilio en los supuestos de teletrabajo, o en el domicilio de los clientes de la empresa”⁵³. Ahora bien, reconoce, a continuación, que “en términos generales, debe tenerse en cuenta que podrá constituir un rendimiento del trabajo en especie, de acuerdo con el antes reproducido art. 42.1 de la Ley del Impuesto, la utilización, consumo, u obtención para fines particulares del trabajador de aquellos medios: máquinas, útiles y herramientas”. En consecuencia, habrá de valorarse, en cada supuesto, la naturaleza de la herramienta cedida por la empresa a sus trabajadores y su indudable conexión con el desempeño de la actividad laboral, teniendo en

⁵² En el caso de personas trabajadoras con discapacidad, la empresa asegurará que los medios, equipos y herramientas facilitados, incluidos los digitales, sean universalmente accesibles, para evitar cualquier exclusión por esta causa.

⁵³ Consulta de la DGT V0150-22, de 31 de enero de 2022.

cuenta las circunstancias concurrentes⁵⁴. A estos efectos, además, para que se califique como retribución en especie, no es necesaria la utilización efectiva, sino la “facultad de disponer del bien, derecho o servicio entregado para sus usos particulares”⁵⁵.

Por su parte, DURÁN SINDREU (2020) reconoce que para que el uso particular de tales medios pueda ser considerado una retribución en especie del trabajo personal, y por tanto, quede integrada en el salario del trabajador, es necesario que se trate de una “contraprestación o utilidad que derive, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral”, en los términos utilizados por el art. 17.1 LIRPF para definir los rendimientos del trabajo⁵⁶. Y, añade que, la Ley del trabajo a distancia deja claro que la dotación de medios al teletrabajador para que desempeñe sus tareas laborales es un derecho de aquél, y a su vez, una obligación de la empresa, y por tanto, queda al margen de cualquier pacto retributivo que pueda estipularse entre las partes. En este sentido, la entrega de los medios requeridos para el desempeño del trabajo tiene su razón de ser en la imperativa necesidad de disponer de los mismos para poder llevar a cabo las tareas propias del lugar de trabajo que, en el caso del teletrabajo, integran su propia configuración y definición normativa.

En consecuencia, y coincidimos con el citado autor, la disponibilidad y uso de tales medios (especialmente, respecto de los dispositivos electrónicos) debe ser entendido como una herramienta indispensable para el desarrollo profesional y laboral del trabajador, y por ello, no puede ser considerada como una contraprestación por el trabajo realizado, y por tanto, a nuestro juicio, no debe incorporarse al salario percibido por el trabajador como una retribución en especie sujeta a tributación en el IRPF. En este sentido, señala MORIES JIMÉNEZ (2021) que “debiera también primar la “razón principal” que motiva la cesión que, no es otra que permitir al trabajador cumplir con sus tareas, pudiendo considerarse que ese uso residual –difícil de valorar objetivamente- no tiene carácter de retribución en especie, teniendo en cuenta que quien obtiene el beneficio principal por el uso de esos equipos o herramientas con fines laborales es la propia empresa”⁵⁷.

⁵⁴ Tal y como se infiere de la Consulta V0150-22, ya citada.

⁵⁵ ROVIRA FERRER, I (2021) “Las entregas y compensaciones de gastos a causa del trabajo a distancia en el IRPF de los empleados”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, 55:15.

⁵⁶ En parecidos términos, se define también el salario en el art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores.

⁵⁷ MORIES JIMÉNEZ, M.T (2021) “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*, 8 (versión electrónica).

Sin embargo, el parecer de la Administración tributaria dista de esta opción. En este sentido, como hemos visto, entiende que cuando convergen los dos usos, personal y laboral, la simple disponibilidad de uso ya implica la existencia de una retribución en especie, con independencia de que el uso personal que el trabajador efectúe de los medios que la empresa pone a su disposición sea real y efectivo. Esta interpretación, no obstante, confronta con el tratamiento que reciben, en el ámbito de las actividades económicas, los elementos patrimoniales afectos por el contribuyente al ejercicio de las mismas, en cuanto que la normativa específica admite la posible utilización simultánea para el desempeño de la actividad económica y también para necesidades privadas, siempre que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante. A estos efectos, se entiende cumplida esta condición cuando dichos bienes se destinen al uso personal del contribuyente en días y horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad⁵⁸. Un tratamiento similar podría trasladarse al ámbito de las rentas del trabajo dependiente en relación con la utilización de los medios, equipos y herramientas cedidos por la empresa para el desempeño del trabajo a distancia.

En cualquier caso, para evitar esta problemática, en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 606), se propone la incorporación de un nuevo apartado en el artículo 42.2 de la LIRPF (que recoge un listado de utilidades o contraprestaciones que no se consideran rendimientos del trabajo en especie, y por tanto, no gravadas) que clarifique expresamente que no se calificará como renta en especie, la cesión de uso de medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la prestación del trabajo a distancia.

En nuestra opinión, al intentar determinar el tratamiento fiscal de este tipo de herramientas, equipos o materiales utilizados por el teletrabajador debiera tomarse en consideración la finalidad de la cesión, que no es otra que el trabajador pueda desarrollar de manera efectiva su actividad laboral, y por tanto, que se trata de instrumentos que resultan necesarios para el cumplimiento de la prestación laboral; y, además, se ha de recordar que el teletrabajo no puede suponer una merma o perjuicio para el teletrabajador, ni conllevar un tratamiento diferenciado con respecto a los trabajadores presenciales. En este sentido, se afirma en la Exposición de Motivos de la Ley 10/2021, de 9 de julio, que “las personas que desarrollan trabajo a distancia se beneficiarán de los mismos derechos que los garantizados por la legislación y los convenios colectivos aplicables a las personas comparables que trabajen o, de existir, tra-

⁵⁸ Cfr. Art. 29 LIRPF y art. 22.2 y 4 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF).

bajasen, en los locales de la empresa, sin que dicha modalidad de organización suponga cambio alguno en el estatus jurídico de la persona trabajadora, ni constituya causa justificativa por sí misma para modificar las condiciones laborales ni para extinguir la relación laboral”. Se ha de intentar garantizar, en consecuencia, “el mismo nivel de protección”. De ahí que, en nuestra opinión, debiera considerarse el potencial uso privado que pueda hacer el teletrabajador de los bienes, equipos y medios cedidos por la empresa como irrelevante, y por tanto, no constitutivo de renta del trabajo en especie; o, en su caso, declarar expresamente su exención a efectos tributarios.

A la espera de que se adopte, en su caso, una posible modificación normativa, y con el fin de limitar las consecuencias tributarias perjudiciales para el teletrabajador que se derivan de la interpretación realizada por la Administración tributaria, coincidimos con CASANELLAS CHUECOS (2020: 267) en que es esencial que en el acuerdo de trabajo a distancia firmado entre el teletrabajador y la empresa y, en su caso, en el correspondiente convenio o acuerdo colectivo, se proceda a la identificación precisa de los medios, herramientas y equipos entregados al teletrabajador, poniendo especial énfasis en el uso exclusivamente laboral de los mismos y en la naturaleza no retributiva de la entrega de dichos bienes.

Por último, cabe la posibilidad de que la adquisición de los medios, equipos y herramientas la realice directamente el trabajador, procediendo la empresa al posterior reembolso del coste efectivo tras la justificación documental del gasto mediante la presentación de la correspondiente factura⁵⁹. En tal caso, el tratamiento fiscal aplicable dependerá de a qué sujeto corresponde la titularidad del bien, esto es, si los medios y herramientas adquiridos pasan a ser titularidad de la empresa, o en su caso, del trabajador tras la compra. Si el material adquirido pasa a ser titularidad de la empresa, nos encontramos, nuevamente, ante una cesión de uso de un bien propiedad del empleador, por lo que resultarían aplicables las mismas consideraciones realizadas anteriormente. Por su parte, si tras el reembolso del gasto la propiedad pasa a ser del trabajador (que tendrá, por tanto, plena disponibilidad del mismo para su uso personal y además, sin obligación de restitución), nos hallaríamos ante una retribución dineraria del trabajo personal sujeta a tributación en el IRPF. En este sentido, el art. 42.1 in fine LIRPF señala que “*cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria*”.

⁵⁹ Supuesto examinado por CASANELLAS CHUECOS (2020: 268).

IV.2. El derecho al abono y compensación de gastos: su problemática fiscal

Se reconoce al teletrabajador el derecho al abono o compensación de gastos, señalándose 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*” (art. 12 Ley 10/2021, de 9 de julio)⁶⁰. Al respecto, se ha de tener en cuenta que, en ocasiones, es el trabajador quien se encarga de adquirir los medios necesarios para el desempeño de su actividad laboral, compensando *a posteriori* la empresa dichos gastos justificados mediante la correspondiente factura. En estos supuestos, y sin perjuicio de lo señalado anteriormente respecto de la cesión de medios y herramientas, normalmente no estaremos ante un rendimiento del trabajo (*ex art. 17 LIRPF*), siempre que el reembolso efectuado por la empresa se corresponda, y no exceda, del gasto justificado. En el supuesto de que la cantidad reembolsada por la empresa sea superior al gasto justificado por el trabajador, dicho exceso podrá ser considerado una renta gravable del IRPF, y en particular, un rendimiento dinerario del trabajo⁶¹.

Más problemática resulta la situación en la que la empresa entrega una cantidad a tanto alzado al trabajador para que abone o compense los gastos relacionados con el desarrollo de su actividad laboral; pues podría ser considerada una retribución dineraria sometida al impuesto, conforme a lo establecido en el art. 17.1 y art. 42.1 *in fine* LIRPF, y sujeta a retención a cuenta⁶². Al respecto, y teniendo en cuenta que en estos casos la finalidad es compensar unos gastos relacionados directamente con el trabajo, en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022: 608) se apuesta por establecer un sistema de exención similar al previsto para las dietas y asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia⁶³, fijando una cantidad a tanto alzado que pudiera quedar excluida dentro de los límites que se establezcan reglamentariamente. Se considera, en este sentido, que esta propuesta, además de proporcionar un tratamiento fiscal más neutral entre trabajo presencial y trabajo

⁶⁰ Los convenios o acuerdos colectivos podrán fijar el mecanismo para la determinación y compensación o abono de estos gastos (art. 12.2 Ley 10/2021, de 9 de julio).

⁶¹ Vid. Consulta de la DGT V0932-14, de 2 de abril, y V1930-20, de 12 de junio.

⁶² Cabe también la posibilidad, planteada por CASANELLAS CHUECOS (2020:270), de que la empresa abone las cuantías correspondientes a la entidad suministradora de los servicios utilizados por el teletrabajador para el desempeño de sus tareas. Este es un caso excepcional en el que se entiende que no cabría considerarlos como rendimientos del trabajo en la medida en que quedase clara su vinculación con las actividades profesionales del trabajador.

⁶³ Arts. 17.1.d) LIRPF y art. 9 RIRPF.

a distancia, aporta una mayor seguridad jurídica⁶⁴. Además, ésta es la solución por la que se está optando en otros países de nuestro entorno, como es el caso de Bélgica y Francia.

Igualmente resulta problemática la situación en la que la compensación abonada por la empresa se refiere a gastos que proceden simultáneamente del trabajo y del uso particular (como puede suceder respecto de los suministros cuando se teletrabaja desde el domicilio particular). Al respecto, ROVIRA FERRER (2021: 27-29) propone que la normativa predetermine el cálculo de su no tributación, de forma similar a lo que ya contempla en sede de rendimientos de la actividad económica respecto de los suministros⁶⁵, en cuanto que, en relación a esta última fuente de renta, se permite expresamente la deducción de una parte de los gastos generados por los suministros de la vivienda desde la que se desempeña la actividad económica (en nuestro caso, desde la que se trabaja) en forma de presunción *iuris tantum* (únicamente el 30 % de la parte proporcional de la vivienda afectada), evitándose así el coste, la carga administrativa y la litigiosidad que conlleva la prueba de la parte realmente afectada a la actividad económica (en nuestro caso, laboral). Esta autora considera más adecuado el empleo de una fórmula proporcional de su coste real susceptible de prueba en contrario que optar por la predeterminación del no gravamen de una cantidad fija, tal y como se contemplan respecto de las dietas y asignaciones para gastos de viaje.

Por otra parte, atendiendo especialmente a aquellos supuestos en los que la empresa no compensa los gastos en los que ha incurrido el teletrabajador por el desempeño de su actividad, se ha planteado también la posibilidad de considerar los gastos de suministro como gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos del trabajo. Esta cuestión ha sido planteada ante la Dirección General de Tributos, quien ha respondido en sentido negativo, tomando en consideración que los referidos gastos de suministro no se encuentran incluidos dentro de los gastos deducibles que el art. 19.2 de la LIRPF establece de forma taxativa. En este sentido, añade, además, que al margen de la valoración que pueda hacerse de la correlación de estos gastos

⁶⁴ Se muestra también partidaria del reconocimiento de una exención en estos supuestos, DÍAZ CALVARRO, J.M (2023: 449) “Fiscalidad y teletrabajo: análisis de algunas cuestiones de interés”, en MARÍN ALONSO, I, IGARTUA MIRÓ, M.T., y SOLÍS PRIETO, C, *Digitalización, desarrollo tecnológico y derecho del trabajo: nuevas perspectivas de sostenibilidad*, Navarra: Aranzadi.

⁶⁵ El art. 30.2.5º b) LIRPF prevé que “*En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministro de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior*”.

con los rendimientos del trabajo obtenidos, “debe tenerse en cuenta, desde una consideración general, que el establecimiento de un importe genérico de gastos deducibles por importe de 2.000 euros⁶⁶ se realiza con el objetivo de incluir en él aquellos gastos de difícil especificación, cuantificación o justificación o no incluidos en los expresamente establecidos en el citado artículo 19 de la Ley del Impuesto, que corresponden directa o indirectamente a la obtención de los rendimientos del trabajo”⁶⁷. Olvida, no obstante, la DGT la exigencia de igualdad de trato que subyace en la regulación específica del trabajo a distancia, y en particular, la prohibición recogida en la ya citada Exposición de Motivos de la Ley 10/2021 de que el teletrabajo no debe implicar cambio alguno en el estatus jurídico de la persona trabajadora ni constituir causa justificativa por sí misma para modificar sus condiciones laborales. En este sentido, coincidimos con DÍAZ CALVARRO (2023: 341) en que la compensación debe coadyuvar a que la retribución sea la misma, se esté trabajando o no, y además no debe suponer una mayor carga fiscal al empleado que opta por el teletrabajo, entendiendo el concepto de retribución en sentido amplio, ya que una mayor presión fiscal supone una merma en sus rentas del trabajo.

V. CONCLUSIONES

La progresiva generalización y normalización del trabajo a distancia, y especialmente del teletrabajo, ha propiciado un incremento de las dudas y cuestiones relativas a su impacto desde el punto de vista fiscal.

La actualidad del fenómeno ha determinado que se le preste una mayor atención, y que se haya procedido a revisar y actualizar el marco normativo regulatorio del mismo. Ahora bien, no se ha aprovechado la ocasión para efectuar una regulación íntegra del teletrabajo tomando en consideración, junto a las cuestiones de naturaleza laboral, los aspectos tributarios que afectan a las retribuciones y compensaciones que las empresas entregan a los teletrabajadores. En este sentido, hemos visto cómo la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia, presenta dos importantes omisiones. De un lado, no hace referencia, como tal, al teletrabajo internacional, entendido como aquél en el que el trabajador y la empresa empleadora se encuentran en jurisdicciones fiscales distintas; y, de otro, no afronta la dimensión fiscal del teletrabajo. En

⁶⁶ Se refiere la DGT a la previsión incorporada en el art. 19.2 de la LIRPF en el que se menciona expresamente en el listado cerrado de gastos deducibles de los rendimientos del trabajo, “*en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales*” (letra f).

⁶⁷ Consultas de la DGT V1130-21, de 27 de abril, y V1635-21, de 28 de mayo.

relación, precisamente, a esta última ausencia hemos constatado cómo las diversas medidas adoptadas por el legislador interno en materia de teletrabajo pueden tener importantes consecuencias tributarias en el ámbito de la imposición personal del teletrabajador, especialmente la materialización de los derechos a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas, y al abono y compensación de gastos; por lo que sería conveniente que se procediese a la modificación de la normativa tributaria existente, en especial de la LIRPF, con el fin de adaptarla a esta modalidad laboral.

Por otra parte, resulta sabido que el teletrabajo proporciona a los empleados una mayor capacidad de autonomía y de organización del tiempo de trabajo, y en consecuencia, una mayor flexibilidad, de tal modo que éstos pueden decidir el lugar desde el que quieren desempeñar su actividad laboral, y en consecuencia, fijar o trasladar su residencia a cualquier localidad, sin que tenga que coincidir necesariamente con aquélla en la que encuentra su centro de trabajo o sede empresarial. A medida que el teletrabajo se ha ido generalizando, y especialmente a partir de la pandemia, se ha incrementado paralelamente la movilidad de los trabajadores tanto en el ámbito interno (en un principio, hacia los entornos rurales) y también en el internacional. Esta realidad tiene una incidencia directa en la tributación que corresponde a las retribuciones percibidas por el trabajador, en función de que dicho trabajo por cuenta ajena se entienda realizado dentro del territorio del que el sujeto es residente, o fuera del mismo; así como, también en función del criterio de sujeción adoptado por los posibles Estados implicados en el caso de estemos ante un supuesto de teletrabajo en el ámbito internacional.

En este último ámbito, adquieren una especial relevancia los Convenios para evitar la doble imposición suscritos entre los Estados (en nuestro caso, por España), dado que éstos contienen las reglas de reparto de la soberanía fiscal en relación a las rentas percibidas por el teletrabajador.

Al respecto, hemos visto cómo el art. 15 MC OCDE, en el que se basan la mayor parte de los CDIs suscritos por nuestro país, se ha construido sobre la premisa de que el trabajo ha de realizarse presencialmente, y además, normalmente desde el lugar en que se encuentra la empresa. Esta hipótesis de partida sobre la que se asienta la tributación internacional de las rentas del trabajo no se adapta a la nueva realidad del teletrabajo, que posibilita que empleado y empresa se encuentren en jurisdicciones fiscales distintas. En este sentido, sería conveniente establecer un nuevo marco regulatorio internacional adaptado a estas nuevas formas de prestación del trabajo en el que se consensúen unas directrices básicas que permitan a los Estados determinar cómo y dónde han de tributar las rentas que perciben los teletrabajadores internacionales, y

de este modo, se proporcione seguridad jurídica a teletrabajadores y empresas, evitándose situaciones de doble imposición, y también la doble carga fiscal que supone para estos sujetos tener que relacionarse con las Administraciones tributarias de distintas jurisdicciones fiscales, y al mismo tiempo, se garantice un reparto equitativo y justo de las rentas del trabajo entre todos los Estados.

Por otra parte, conforme la opción por el teletrabajo se ha ido asentando y generalizando, como una modalidad en auge en la prestación de los servicios laborales, sincronizada a los correlativos avances tecnológicos y la progresiva digitalización de la actividad empresarial, y especialmente a raíz de la pandemia, la movilidad internacional de los teletrabajadores se ha visto incrementada. Algunos Estados han sido conscientes de las oportunidades que brinda esta nueva situación, y han emprendido una carrera cuya meta es atraer a estos teletrabajadores internacionales a su territorio. En concreto, en el escenario de la UE, los Estados miembros están compitiendo entre sí, adoptando regímenes fiscales especiales (que consisten, fundamentalmente, en el reconocimiento de beneficios fiscales o aplicación de tipos de gravamen reducidos) con la finalidad de captar a nuevos residentes, y en consecuencia, nuevos contribuyentes, lo que está generando una distorsión en la localización de las rentas de las personas físicas, y desequilibrando el reparto de los ingresos tributarios derivados de este tipo de rentas. En este sentido, como sea puesto de manifiesto por GIL GARCÍA (2022: 125), la residencia fiscal ha dejado de ser solamente un criterio de sujeción, para considerarse también un elemento de competencia fiscal.

Estamos asistiendo, por tanto, a una carrera de competencia fiscal a la baja que afecta a la imposición sobre la renta de las personas físicas, similar a la que se ha producido durante años en relación al Impuesto sobre Sociedades, pero que, como se ha puesto de manifiesto, tienen unas consecuencias potencialmente más peligrosas y relevantes en cuanto que afecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no puede olvidarse la importancia que tiene esta figura tributaria en términos distributivos y recaudatorios.

La solución a esta situación resulta, en principio, clara. Sería conveniente que desde las instancias europeas se pusiese en marcha un proceso de coordinación de las políticas fiscales de los Estados miembros con el objeto de evitar la deslocalización de contribuyentes (teletrabajadores) y esta competencia fiscal en la imposición sobre la renta.

En el caso español, el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados en territorio español ha sido recientemente modificado con el objeto de ampliar el abanico de posibles sujetos que pueden acogerse al mismo, para

incluir expresamente a los teletrabajadores de carácter internacional. Al respecto, son tres las principales novedades incorporadas:

En primer lugar, se ha reducido el período previo a la adquisición de la residencia, pasando de diez a cinco períodos impositivos; flexibilizándose, de este modo, la exigencia de que el contribuyente no hubiese sido residente en territorio español, a partir de ahora, en los cinco ejercicios anteriores.

En segundo lugar, se han ampliado los supuestos que determinan el desplazamiento a territorio español, y, en consecuencia, motivan la aplicación del régimen especial. En particular, hemos visto cómo el requisito de que exista un contrato de trabajo que justifique el desplazamiento, se entiende cumplido, no sólo cuando dicho traslado sea ordenado por el empleador, sino también cuando la actividad laboral se preste a distancia mediante el uso en exclusiva de medios tecnológicos, sin necesidad en este caso de que exista un mandato de la empresa. De este modo, se amplía la aplicación de este régimen a los teletrabajadores internacionales.

Por último, se ha extendido la opción de acceder a este régimen fiscal especial a los miembros de la unidad familiar del trabajador desplazado; lo que, sin duda, incrementa el atractivo de régimen para los teletrabajadores con vínculos familiares.

Esta nueva regulación el régimen de impatriados, junto a las medidas que la acompañan orientadas a facilitar la entrada y permanencia de los teletrabajadores internacionales, constituyen una clara apuesta por captar a este colectivo de trabajadores, y fomentar su establecimiento en nuestro territorio. Este nuevo marco normativo incorporado por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, mejora, sin duda, la competitividad de nuestro país y favorece su crecimiento económico; si bien, debiera encontrar también justificación en términos de justicia tributaria, y en especial, en el necesario respeto de los principios de igualdad, capacidad económica y progresividad que inspiran nuestro sistema tributario.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ALMAGRO MARTÍN, C (2019), *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, Madrid: Dykinson.
- CARRIZOSA-PRIETO, E (2022), “La regulación del teletrabajo estructural en Iberoamérica”, *Archivos de Prevención de Riesgos Laborales*, 2.

- CASANELLAS CHUECOS, M (2022), “Incidencia del criterio de residencia fiscal en el ámbito de la imposición personal del teletrabajador”, *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, 63.
- CUBERO TRUYO, A., y TORIBIO BERNÁRDEZ, L (2019), “Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 12 (versión electrónica).
- DURÁN SINDREU, A (2020): “¿Preocupa de verdad la fiscalidad del teletrabajo?”, *Taxlandia, Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, noviembre.
- DÍAZ CALVARRO, J.M (2023) “Fiscalidad y teletrabajo: análisis de algunas cuestiones de interés”, en MARÍN ALONSO, I, IGARTUA MIRÓ, M.T., y SOLÍS PRIETO, C, *Digitalización, desarrollo tecnológico y derecho del trabajo: nuevas perspectivas de sostenibilidad*, Navarra: Aranzadi.
- ESCRIBANO, E (2022), “La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos”, en *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Madrid: Ciss.
- GARCÍA CALVENTE, Y (2020), “Avances y desafíos en la regulación del teletrabajo: reflexiones desde el ingreso y el gasto público en un contexto de pandemia”, *Nueva Fiscalidad*, 3.
- GIL GARCÍA, E (2022), “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 193.
- GODAR, S., FLAMANT, E., GASPAS, R (2021), “New Forms of Tax Competition in the European Union. An Empirical Investigation”, *EuTax Observatory, Report 3*.
- MARTÍNEZ TORRES, V (2021), “Implicaciones fiscales derivadas del teletrabajo”, en *El nuevo marco legal del teletrabajo en España*, Wolters Kluwer.
- MARTOS, J.J (2002), “Criterios de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional. Residencia fiscal y doble imposición internacional”, *Trabajo, Revista Iberoamericana de Relaciones Laborales*, 11.
- MORIES JIMÉNEZ, M.T (2023), *Fiscalidad del teletrabajo*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- MORIES JIMÉNEZ, M.T (2021) “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*, 8 (versión electrónica).
- ROVIRA FERRER, I (2023), *La fiscalidad del trabajo a distancia*, Navarra: Aranzadi.
- ROVIRA FERRER, I (2021) “Las entregas y compensaciones de gastos a causa del trabajo a distancia en el IRPF de los empleados”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, 55.
- SEDEÑO LÓPEZ, J. F (2022), *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, Barcelona: Atelier.

Proyecto TED2021-131550B-I00 financiado por:



UNIVERSIDAD
DE GRANADA



SOCIEDAD DIGITAL
SEGURIDAD Y PROTECCIÓN DE DERECHOS
Unidad de Excelencia de Investigación



9 788410 703438