



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**POSIBLE CONSIDERACIÓN COMO RETRIBUCIÓN EN  
ESPECIE DE MEDIOS, EQUIPOS, HERRAMIENTAS  
CEDIDOS POR LA EMPRESA A SUS TRABAJADORES  
EN EL CONTEXTO DEL TELETRABAJO.**

El impacto en materia fiscal del RD-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia.

Autor: Antonio Alférez Aragón.

5º E3- Grupo A

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: D. Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid  
Abril 2020

## **RESUMEN**

La ausencia de un marco normativo en materia de IRPF en el Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia, unido a los recientes requerimientos por parte de la Dirección General de Tributos y de la Inspección de trabajo en los que se solicita que se consideren como retribución en especie los medios, equipos y herramientas cedidos por la empresa a sus trabajadores a distancia, ha generado una gran inseguridad jurídica en el ámbito fiscal, así como en el ámbito de la cotización a la Seguridad Social.

## **PALABRAS CLAVE**

Retribución en especie, trabajo a distancia, fines particulares.

## **ABSTRACT**

The absence of a regulatory framework on personal income tax in the Royal Decree-Law 28/2020, of September 22, about remote work, along with the recent requirements by the General Directorate of Taxes and the Labor Inspection in which they request that the means, equipment, and tools transferred by the company to its remote workers must be considered as remuneration in kind, has given rise to great legal uncertainty in the tax field, as well as in the field of Social Security contributions.

## **KEY WORDS**

Remuneration in kind, remote work, private purposes.

## LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS.

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AMET	Acuerdo Marco Europeo sobre Teletrabajo
AN	Audiencia Nacional
Art.	Artículo
Arts.	Artículos
ATS	Auto del Tribunal Supremo
BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
DA	Disposición Adicional
DGT	Dirección General de Tributos
DLTD	Decreto Ley de Trabajo a Distancia. Real Decreto Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia
DT	Disposición transitoria
ET	Estatuto de los Trabajadores
<i>Ibid.</i>	<i>Ibidem</i> (en el mismo lugar)
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LGSS	Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LPRL	Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de prevención de Riesgos Laborales
Núm.	Número

p.	Página
pp.	Páginas
Ref.	Referencia
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN. EL IMPACTO DE LA NUEVA NORMATIVA Y LOS REQUERIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN DE TRABAJO Y DE LA AEAT. ....	8
<b>1.1. El artículo 13 del Estatuto de los Trabajadores y la nueva regulación del trabajo a distancia. ....</b>	<b>8</b>
<b>1.2. Los requerimientos de la Inspección de Trabajo y del Fisco, el origen de la controversia jurídica. ....</b>	<b>9</b>
2. ANÁLISIS DE LOS ARTS. 7 Y 11 DEL RDL 28/2020, DE 22 DE SEPTIEMBRE, DE TRABAJO A DISTANCIA. ....	10
<b>2.1. Artículo 7, Inventario de medios, equipos y herramientas y enumeración de los gastos. ....</b>	<b>10</b>
2.1.1. <i>Análisis del artículo 7 a), obligatoriedad de inventariar los medios, equipos y herramientas. ....</i>	<i>11</i>
2.1.2. <i>Análisis del artículo 7 b), obligatoriedad de enumerar los gastos para su compensación o abono. ....</i>	<i>12</i>
<b>2.2. Análisis del artículo 11 del DLTD, sobre el derecho a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas. ....</b>	<b>12</b>
2.2.1. <i>Ámbito de aplicación. ....</i>	<i>13</i>
2.2.2. <i>Contenido de la obligación de dotación de medios. ....</i>	<i>13</i>
2.2.3. <i>El papel de la negociación colectiva. ....</i>	<i>15</i>
3. POTENCIALES IMPLICACIONES FISCALES DE LA CESIÓN DE EQUIPOS QUE CONTEMPLA EL ARTÍCULO 11 DEL DLTD. ....	15
<b>3.1. Perspectiva fiscal. Artículo 42 y ss de la LIRPF. ....</b>	<b>15</b>
<b>3.2. Perspectiva laboral. ....</b>	<b>17</b>
4. EL CRITERIO DE LA AEAT Y DE LA INSPECCIÓN DE TRABAJO. ....	19
<b>4.1. Los requerimientos de la Inspección de Trabajo y de Hacienda y el criterio de la disponibilidad. ....</b>	<b>19</b>
<b>4.2. El criterio de la disponibilidad en los supuestos de uso mixto de vehículos. Jurisprudencia y doctrina administrativa. ....</b>	<b>20</b>
4.2.1. <i>Primer criterio. Criterio general de un 80% de disponibilidad para uso particular y un 20% de uso profesional. ....</i>	<i>21</i>
4.2.2. <i>Segundo criterio. Criterio de un 50% de disponibilidad para uso particular y un 50% para uso profesional. ....</i>	<i>22</i>
4.2.3. <i>Tercer criterio. Criterio STSJ Cataluña (Social) de 26 de octubre de 2005. ....</i>	<i>24</i>

5. CRITERIO INTERPRETATIVO ACERCA DE LA INEXISTENCIA DE RETRIBUCIÓN EN ESPECIE. ....	25
<b>5.1. El contenido del art. 42.2 LIRPF y los tipos de no sujeción. ....</b>	<b>25</b>
<b>5.2. Doctrina administrativa. ....</b>	<b>26</b>
5.2.1. Consulta nº V1336-19 de 10 junio 2019. ....	26
5.2.2. Consulta nº V1198/2016 de 23 de marzo de 2016. ....	26
5.2.3. Consulta nº V2909-19 de 22 de octubre de 2019. ....	27
5.2.4. Consulta nº V1039/2018 de 24 de abril de 2018. ....	27
5.2.5. Inexistencia de fines particulares por motivos de seguridad en el contexto de la pandemia. ....	28
5.2.6. Conclusiones interpretativas. ....	30
5.2.7. La posibilidad de pacto del uso particular incluida en el 17.3 DLTD y la quiebra de la posibilidad interpretativa de inexistencia de fin particular. ....	31
6. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y EL CARÁCTER IRRELEVANTE DE LOS FINES PARTICULARES DE LAS HERRAMIENTAS DE TRABAJO. ....	32
<b>6.1. STS (Social) de 21 de diciembre de 2005. ....</b>	<b>32</b>
6.1.1. Estudio de la resolución. ....	32
6.1.2. Conclusiones interpretativas de dicha resolución. ....	34
7. EL ART. 17.3 RD-LEY 28/2020. POSIBILIDAD DE PACTO DE USO PARTICULAR Y PROHIBICIÓN DE USO CON FINES PARTICULARES. ....	37
<b>7.1. Art. 17.3 DLTD y posibilidad de pacto de uso particular. ....</b>	<b>37</b>
<b>7.2. La prohibición del uso particular. ....</b>	<b>38</b>
8. CONCLUSIONES ACERCA DE LA DOTACIÓN SUFICIENTE DE EQUIPOS DEL ART. 11 DLTD, MARCO DE TRIBUTACIÓN Y DE COTIZACIÓN. ....	40
<b>8.1. Supuestos de uso exclusivamente laboral, prohibición de uso particular. ....</b>	<b>40</b>
8.1.1. Marco de tributación. ....	40
8.1.2. Marco de cotización. ....	41
<b>8.2. Supuestos en los que se pacte un uso particular de los equipos. ....</b>	<b>41</b>
8.2.1. Marco de tributación. ....	41
8.2.2. Marco de cotización. ....	43
<b>8.3. Supuestos en los que ni se prohíba ni se pacte un uso particular de los equipos. ....</b>	<b>44</b>
8.3.1. Siguiendo el criterio de la AEAT y de la Inspección de Trabajo. ....	44
8.3.2. Acogiéndonos al criterio interpretativo en relación con STS 21 de diciembre de 2005. Uso particular de carácter residual. ....	45

9. LA COMPENSACIÓN DE GASTOS Y SUS IMPLICACIONES FISCALES Y DE COTIZACIÓN.....	46
<b>9.1. Características de la compensación de gastos prevista en el art. 12 DLTD.</b>	<b>46</b>
9.1.1. <i>Concepto de gastos.</i> .....	46
9.1.2. <i>Naturaleza Extrasalarial.</i> .....	47
9.1.3. <i>El papel de la negociación colectiva.</i> .....	47
9.1.4. <i>La concreción de los gastos en el acuerdo de trabajo a distancia.</i> .....	48
<b>9.2. Implicaciones en el IRPF de la compensación de gastos prevista en el art. 12 DLTD.</b> .....	<b>49</b>
9.2.1. <i>Compensación de gastos específicos.</i> .....	49
9.2.2. <i>Compensación a tanto alzado.</i> .....	51
<b>9.3. Implicaciones en la base de cotización de la compensación de gastos prevista en el art. 12 DLTD.</b> .....	<b>52</b>
10. LA NECESIDAD Y URGENCIA DE REFORMA EN MATERIA DE TELETRABAJO EN EL ÁMBITO FISCAL.....	54
<b>10.1. Proyecto de Ley de trabajo a distancia (procedente del Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre).</b> .....	<b>54</b>
10.1.1. <i>Enmienda número 36, del Grupo Parlamentario Ciudadanos.</i> .....	54
10.1.2. <i>Enmienda número 61 del Grupo Parlamentario Popular.</i> .....	55
10.1.3. <i>Enmienda número 43 del Grupo Parlamentario Popular.</i> .....	55
10.1.4. <i>Enmienda número 54 del Grupo Parlamentario Popular.</i> .....	55
<b>10.2. Análisis de las enmiendas, propuestas y Derecho comparado.</b> .....	<b>56</b>
10.2.1. <i>Análisis de las enmiendas y propuestas.</i> .....	56
10.2.2. <i>Derecho Comparado.</i> .....	57
<b>10.3. Conclusión y motivos para llevar a cabo la reforma.</b> .....	<b>58</b>
11. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES. ....	60
<b>11.1. Legislación.</b> .....	<b>60</b>
<b>11.2. Jurisprudencia.</b> .....	<b>61</b>
<b>11.3. Convenios Colectivos.</b> .....	<b>63</b>
<b>11.4. Doctrina Administrativa.</b> .....	<b>63</b>
<b>11.5. Bibliografía.</b> .....	<b>65</b>

## **EL REAL DECRETO-LEY 28/2020, DE 22 DE SEPTIEMBRE, DE TRABAJO A DISTANCIA.**

### **1. INTRODUCCIÓN. EL IMPACTO DE LA NUEVA NORMATIVA Y LOS REQUERIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN DE TRABAJO Y DE LA AEAT.**

#### **1.1. El artículo 13 del Estatuto de los Trabajadores y la nueva regulación del trabajo a distancia.**

La regulación española del trabajo a distancia, la cual data de 2012 y se contemplaba en el artículo 13 y preceptos concordantes del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET), establecía las bases regulatorias del trabajo a distancia, tales como la igualdad de derechos con respecto a los trabajadores no deslocalizados y su carácter voluntario. No obstante, presentaba una serie de lagunas significativas, como en particular la relativa a la dotación y mantenimiento de medios y compensación de los gastos en que pudiera incurrir el trabajador. Realmente traslucía un “desinterés del legislador” sobre el trabajo a distancia.<sup>1</sup>

Con motivo de la pandemia la práctica del trabajo a distancia se ha incrementado notablemente en 2020, lo que en aras de una mayor seguridad jurídica condujo a la aprobación del Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia (en adelante, DLTD); el cual ha derogado el artículo 13 ET. Las tasas de teletrabajo a distancia se han incrementado notablemente, multiplicando el tradicional porcentaje del 5 por 100 de implantación en España. A pesar de que la causa de este incremento sea el impacto del Covid-19, la práctica del trabajo a distancia se consolidará notablemente como modalidad de trabajo en el mercado laboral post-pandemia, caracterizándose por su carácter reversible, voluntario y con los mismos derechos y garantías que posee el trabajo presencial.<sup>2</sup>

Otra de sus virtudes es haber sido resultado del acuerdo de los agentes sociales más representativos, promoviendo la negociación colectiva en lo referente al trabajo a distancia, la cual había sido hasta la fecha muy insuficiente y pobre.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> De la Villa Gil, Comentarios al Estatuto de los Trabajadores, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

<sup>2</sup> Gómez Abelleira, F.J., *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*, Tirant lo Blanch, 2020, pp. 13-14.

<sup>3</sup> Mella Méndez, L., “Las cláusulas convencionales en materia de trabajo a distancia: contenido general y propuestas de mejora”, *Revista de Derecho Social*, núm. 6, 2016.



Es indiscutible el hecho de que el Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia ha supuesto un avance muy considerable y ha aportado una mayor seguridad jurídica que la regulación que le precedía.

No obstante, el Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia es mejorable, siendo su texto demasiado confuso y planteando numerosas lagunas y cuestiones interpretativas.<sup>4</sup> Entre las diversas inquietudes jurídicas que genera, cabe destacar sus potenciales implicaciones fiscales. Son de especial relevancia a efectos de este Trabajo de Fin de Grado, sus artículos 7, 11, 12 y 17.3, los cuales ahondan en la cesión de equipos y medios por parte de la empresa a sus trabajadores, la potencialidad de que se consideren retribución en especie, así como la compensación por parte del empresario de los gastos que se generen para el trabajador a distancia.

Las cuestiones por analizar son por tanto dos. La primera, la fiscalidad de la entrega o puesta a disposición del trabajador de los medios, equipos y herramientas necesarias y, la segunda, la fiscalidad de la compensación por gastos derivados del trabajo a distancia.<sup>5</sup>

## **1.2. Los requerimientos de la Inspección de Trabajo y del Fisco, el origen de la controversia jurídica.**

Esta incertidumbre jurídica se vió agravada por la publicidad de una serie de requerimientos de la Inspección de Trabajo y de la AEAT a diversas empresas para que regularizaran las cuotas correspondientes a dispositivos móviles, ordenadores y los medios o equipos proporcionados a sus plantillas.

Así, a las empresas requeridas por la Inspección de Trabajo y de la Hacienda se le han abierto actas para que regularicen su situación en materia de cotización y tributación de los medios proporcionados a sus trabajadores, que el Fisco y la Seguridad Social están considerando retribución o percepción en especie. Estos requerimientos son relativos a ordenadores y a móviles, pero podrían quedar afectados por esta doctrina todos los

---

<sup>4</sup> Gómez Abelleira, F. J. (2020). *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*. Tirant lo Blanch, pp. 13-14.

<sup>5</sup> Durán-Sindreu Buxadé, A., ¿Preocupa de verdad la fiscalidad del teletrabajo?, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria* (disponible en <https://www.politicafiscal.es/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>; última consulta 15/04/2021).

equipos dotados con motivo del trabajo a distancia, incluyéndose pantallas, tabletas e incluso sillas o mesas.<sup>6</sup>

El Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia; hubiera supuesto una ocasión idónea para delimitar el marco de cotización y de tributación de las herramientas que se emplean en el teletrabajo dada la creciente inseguridad jurídica que existe al respecto. No obstante, las negociaciones entre los agentes sociales y el Gobierno se centraron fundamentalmente en que el coste de los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de la actividad laboral lo debe asumir la empresa, desplazándose el debate del posible carácter salarial de los referidos equipos.<sup>7</sup>

La ausencia de una mención al respecto en los artículos 42 y 43 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), referentes a la retribución en especie y ante la inexistencia de un marco jurídico relativo a las implicaciones fiscales del DLTD, la elaboración de este trabajo se fundamentará en la legislación vigente, doctrina administrativa, jurisprudencia y distintas fuentes jurídicas para poder desarrollar un criterio interpretativo que nos permita dar respuesta a las inquietudes fiscales que genera esta nueva regulación del trabajo a distancia.

## 2. ANÁLISIS DE LOS ARTS. 7 Y 11 DEL RDL 28/2020, DE 22 DE SEPTIEMBRE, DE TRABAJO A DISTANCIA.

### 2.1. Artículo 7, Inventario de medios, equipos y herramientas y enumeración de los gastos.

El artículo 7 del DLTD se centra en el contenido mínimo que ha de tener el acuerdo de trabajo a distancia sin perjuicio de la regulación recogida en los convenios o acuerdos colectivos, siendo de particular interés sus apartados a) y b), que prescriben que el acuerdo de trabajo a distancia habrá de contener:

---

<sup>6</sup> Serraller, M., “Móviles y portátiles de empresa deben cotizar como salario en especie”, *Expansión*, 16 de septiembre de 2020 (disponible en <https://www.expansion.com/economia/2020/09/16/5f612b0ee5fdeaf3488b4604.html>; última consulta 20/03/2021)

<sup>7</sup> *Ibid.*

*a) 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 periodo máximo para la renovación de estos.*

*b) 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.*

### *2.1.1. Análisis del artículo 7 a), obligatoriedad de inventariar los medios, equipos y herramientas.*

Así, el apartado a) se encuentra estrechamente relacionado con el artículo 11 del DLTD, que prescribe la obligatoriedad en la dotación de los medios al empleado por parte del empresario. Por ello, el acuerdo de trabajo a distancia habrá de contener un inventario de medios, equipos, herramientas, consumibles y elementos muebles.

No resulta del todo claro a qué se refiere “elementos muebles”, en tanto en cuanto todo el listado son elementos muebles en la terminología civilista. No obstante, la interpretación más sensata es que se refiera propiamente a mobiliario en el sentido más coloquial del término refiriéndose a mesas o sillas ergonómicas. En contraste, resulta curioso que el artículo 11 no contemple el mobiliario, lo cual no obsta a que una mesa o una silla no puedan subsumirse en el término de “medios”.<sup>8</sup>

Adicionalmente, la norma se refiere a la necesidad de inventariar e incluir en el acuerdo de trabajo a distancia aquellos consumibles necesarios para la actividad laboral del empleado, tales como un tóner de tinta, papel, etc.<sup>9</sup> Cabe además destacar la exigencia de la norma de incluir la vida útil o el periodo máximo para la renovación de estos.

Resulta significativa su inclusión en el acuerdo de trabajo a distancia de forma obligatoria, pues persigue delimitar contractualmente todos aquellos bienes que tal y como prescribe la norma, con posterioridad, en su artículo 11, habrá de dotar inexorablemente al trabajador. Permite, en consecuencia, delimitar el contenido de la

---

<sup>8</sup> Gómez Abelleira, F. J. (2020). *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*. Tirant lo Blanch, pp. 61-62.

<sup>9</sup> *Ibid.*

obligación de dotación por parte del empresario. Se evita una obligación genérica de dotación de medios, especificándose, ya sea por la vía del acuerdo colectivo o la vía del contrato individual, aquellos medios que deberá garantizar el empleador para el correcto desarrollo de trabajo a distancia.

### *2.1.2. Análisis del artículo 7 b), obligatoriedad de enumerar los gastos para su compensación o abono.*

Seguidamente, el apartado b) alude a la enumeración de aquellos gastos en que pudiera incurrir la persona trabajadora por desarrollar su trabajo a distancia, generalmente desde su domicilio. La norma no alude exclusivamente a la identificación de tales costes, sino que prescribe la obligatoriedad de incluir en el acuerdo de trabajo a distancia la forma de cuantificar y liquidar la cantidad resultante, la forma y el tiempo de pago. Este apartado está relacionado con lo contenido en el artículo 12 DLTD, que establece la obligatoriedad en la compensación de aquellos gastos por parte del empleador, el derecho al abono y a la compensación de gastos y la imposibilidad de que el trabajo a distancia genere gastos para el trabajador. En este aspecto, se da una gran relevancia al contenido del convenio colectivo tanto en la determinación como en la compensación o abono de estos gastos.

## **2.2. Análisis del artículo 11 del DLTD, sobre el derecho a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas.**

Los artículos clave en este análisis son los contenidos en el DLTD en su Capítulo II sobre el acuerdo del trabajo a distancia, en su Sección 2ª sobre los derechos relativos a la dotación y mantenimiento de medios y al abono y compensación de gastos, esto es, sus artículos 11 y 12.

Artículo 11. Derecho a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas.

*1. Las personas que trabajan a distancia tendrán derecho a la dotación y mantenimiento adecuado por parte de la empresa de todos los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la actividad, de conformidad con el inventario incorporado en el acuerdo referido en el artículo 7 y con los términos establecidos, en su caso, en el convenio o acuerdo colectivo de aplicación.*

2. Asimismo, se garantizará la atención precisa en el caso de dificultades técnicas, especialmente en el caso de teletrabajo.

### 2.2.1. *Ámbito de aplicación.*

En materia reguladora del trabajo a distancia supone una gran innovación en tanto en cuanto prescribe la obligación de proporcionar los medios, equipos y herramientas necesarias para el desarrollo de la actividad. El anterior artículo 13 ET no contemplaba este aspecto, tratándose de un silencio llamativo, teniendo en cuenta que, en 2012, al tiempo de su redacción, el Acuerdo Marco Europeo sobre Teletrabajo (en adelante, AMET) ya se pronunció al respecto.<sup>10</sup>

En este sentido, el AMET es en cierta medida algo ambiguo en esta materia, determinando que el empresario está encargado de facilitar, instalar y mantener los equipos necesarios para el teletrabajo.

Además, esta obligación de dotación de medios sólo existe cuando el teletrabajo se realice de forma regular. El DLTD recoge en su artículo uno recoge el umbral aplicativo de dicha regulación. Sólo será de aplicación esta normativa al trabajo a distancia regular, entendiéndose por regular el trabajo a distancia que se preste, 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. En consecuencia, esta dotación de medios no es aplicable al trabajo a distancia no regular.<sup>11</sup>

### 2.2.2. *Contenido de la obligación de dotación de medios.*

La obligación es clara, contundente y emana directamente de la norma. Sin embargo, parece quedar condicionada a lo que se establezca en el acuerdo individual y en el acuerdo de negociación colectiva. En aras de delimitar el objeto de esta obligación, hemos de atender a una serie de parámetros:

a. Se refiere a la obligatoriedad en la dotación de *medios, equipos y herramientas*. Se deduce de todo ello que se trata de bienes de equipo. Dada la estrecha conexión que guarda con el contenido del artículo 7 a) y la Disposición Transitoria 3ª, cabe añadir *los*

---

<sup>10</sup> Gómez Abelleira, F. J. (2020). *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*. Tirant lo Blanch, p. 73.

<sup>11</sup> *Ibid*

*consumibles* y los *elementos muebles*. En consecuencia, se trataría de ordenadores, impresoras, pantallas, auriculares, micrófono, tablets y equipos informáticos en general; mobiliario de oficina, como una mesa y una silla; consumibles tales como papel o tinta para la impresora. Adicionalmente, cabe añadir los software y licencias necesarias para la actividad. También podrían añadirse los software o licencias necesarias para el correcto desarrollo de la actividad.<sup>12</sup>

b. En lo referente a los términos cualitativos, esta obligación deberá cumplir con la normativa de prevención de riesgos laborales recogida en el artículo 17.1 de la Ley de Prevención de riesgos laborales de tal forma que el empresario tomará las medidas necesarias con el fin de que los equipos de trabajo sean adecuados para el trabajo que deba realizarse y convenientemente adecuados a tal efecto, de forma que garanticen la seguridad y la salud de los trabajadores al utilizarlos. Adicionalmente, la calidad de los equipos cedidos responde a una lógica empresarial y productiva. Los medios deben tener la calidad suficiente para reducir y minimizar el riesgo de dificultades técnicas y la pérdida de horas de trabajo, conectando con lo dispuesto en el artículo 4.2 DLTD.<sup>13</sup>

c. La obligación alude a todos los medios que sean necesarios para el desarrollo de la actividad. La normativa exige una dotación suficiente de medios. Para delimitar el espectro de los medios que habrá de dotar el empresario, el inventario a que se refiere el artículo 7 a) es de especial importancia. Asimismo, el AMET recoge la posibilidad de que el trabajador utilice sus propios equipos. En consecuencia, las partes pueden pactar, en un acuerdo de trabajo a distancia, partiendo del hecho de que los empleados ya cuentan con ciertos medios, la no inclusión de tales medios en el inventario y, por ende, la falta de obligatoriedad del empresario en la dotación de tales equipos (tal y como podría ser el mobiliario de oficina). No obstante, el DLTD ha establecido en su artículo 17.2 que la empresa no podrá exigir la utilización de los dispositivos propiedad de la persona trabajadora en el desarrollo del trabajo a distancia.

---

<sup>12</sup> Gómez Abelleira, F. J. (2020). *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*. Tirant lo Blanch, p. 74-75.

<sup>13</sup> *Ibid.*

### 2.2.3. *El papel de la negociación colectiva.*

Tal y como se desprende del artículo 11 DLTD, el derecho a la dotación de los equipos será conforme con el inventario incluido en el artículo 7 y, en su caso, con los términos establecidos en el convenio colectivo de aplicación.

En esta línea, cabe destacar el Convenio de Empresa de Repsol de 2018. Su artículo 85 señala que la empresa pondrá a disposición del trabajador a distancia los siguientes medios: ordenador, telefonía, línea ADSL y el software necesario para el desarrollo de la actividad laboral.

Seguidamente, considero de especial relevancia el análisis de uno de los pocos convenios colectivos que ha actualizado su contenido en materia de teletrabajo a la nueva regulación del trabajo a distancia: El Convenio colectivo para las cajas y entidades financieras de ahorro (Resolución 23 de noviembre de 2020, de la Dirección General del Trabajo-BOE). En su artículo 14.6 hace mención de la dotación de medios a la que se refiere el artículo 11 DLTD, prescribiendo que las personas que trabajen a distancia tendrán derecho a la dotación por parte de la empresa de:

- a. Ordenador, Tablet, Smart Pc o similar.
- b. Teléfono móvil con línea y datos necesarios y suficientes para la conexión (wifi).
- c. A petición de la persona trabajadora, silla ergonómica homologada.
- d. Adicionalmente, “y a opción de la empresa” podrá facilitar al trabajador teclado, ratón y pantalla o bien compensarle con una cantidad a tanto alzado de 130 €. En este caso concreto, el trabajador deberá justificar el gasto mediante facturas.

### 3. POTENCIALES IMPLICACIONES FISCALES DE LA CESIÓN DE EQUIPOS QUE CONTEMPLA EL ARTÍCULO 11 DEL DLTD.

#### **3.1. Perspectiva fiscal. Artículo 42 y ss de la LIRPF.**

Desde la esfera fiscal se ha de considerar si en la cesión de uso o puesta a disposición del trabajador de los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia, prevista en el artículo 11 del DLTD, nos encontramos ante un supuesto de percepción en especie.

Una posible consideración de tales dotaciones como percepciones en especie conduciría a incluir tales rentas como rendimientos íntegros del trabajo. El artículo 17 LIRPF elabora una descripción general de los rendimientos del trabajo que resulta bastante amplia, y que va más allá de las retribuciones específicas por el trabajo realizado en el marco de la relación laboral. Se trata de una enumeración no exhaustiva de los rendimientos que gozan de dicha calificación.<sup>14</sup> Asimismo, considera rendimientos íntegros del trabajo “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Tal y como se deduce de su texto, el impuesto no solo califica de rendimientos del trabajo lo que serían técnicamente “contraprestaciones”, o retribuciones específicas por el trabajo realizado, sino asimismo las “utilidades”. Así, el rendimiento puede derivar, no únicamente del trabajo personal, sino asimismo “de la relación laboral o estatutaria”. Es decir, se considerará rendimiento íntegro del trabajo cualquier rendimiento o beneficio que se derive de la existencia de la relación de dependencia o por la pertenencia a la plantilla, y no únicamente el sueldo, complementos, etcétera.<sup>15</sup>

En consecuencia, el concepto de “utilidades” establece que estarían sujetas a tributación no únicamente las retribuciones dinerarias, sino que cualquier beneficio que el trabajador obtenga de la relación laboral, aun cuando no constituya una contraprestación del trabajo realizado por este. Tales utilidades podrán ser dinerarias o en especie.

A la luz de lo anteriormente expuesto, si bien la cesión de equipos no obedece a una contraprestación o retribución, su uso y disfrute fuera del ámbito laboral podría suponer un beneficio o utilidad derivado de la relación laboral.<sup>16</sup> Y si bien no nos encontramos ante una dotación de carácter salarial, ello no impide que esté sujeta a tributación.

---

<sup>14</sup> Rentas del Trabajo: Rendimientos del Trabajo, *Thomson Reuters Aranzadi Experto Fiscal*, DOC 2003/352, número 352, 2003.

<sup>15</sup> *Ibid*

<sup>16</sup> López Balaguer, M., *El Trabajo a distancia en el RDL 28/2020*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 167.



La regulación relativa a la retribución o percepción en especie se encuentra en el art. 42.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, del Impuesto de la renta sobre las personas físicas que establece:

*“constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita, o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda”.*

En consecuencia, de su contenido podemos extraer los elementos distintivos de cualquier retribución en especie:

- a. La utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios.
- b. La obtención o disfrute ha de ser a un precio inferior al normal de mercado o de forma gratuita.
- c. Que supongan un gasto real para la empresa, estando también incluidos aquellos que no supongan un gasto real para el empleador.
- d. La existencia de un fin particular.
- e. Susceptible de cuantificación monetaria.

Si bien la entrega de los equipos responde al cumplimiento de las funciones laborales del trabajador a distancia, parece lógico pensar que dicha dotación va a conducir potencialmente a una “utilización de fines particulares” de dichos elementos. Y el objeto de la cuestión reside en preguntarse si esa posible utilización para fines particulares da pie a su consideración como percepción en especie. Dicha utilización con fines particulares es, sin duda, un indicio de que nos encontramos ante una retribución en especie.

### **3.2. Perspectiva laboral.**

No obstante, desde la esfera laboral hemos de considerar si nos encontramos ante un supuesto de percepción salarial o extrasalarial. En primer lugar, se ha de acudir a la regla general contenida en el artículo 26.1 ET que prescribe:

*“se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo”*

En el marco jurídico laboral han ganado terreno prestaciones en especie tales como los vehículos de empresa, la puesta a disposición de una vivienda, los vales de comida, primas de seguros privados de asistencia sanitaria, la realización de aportaciones a planes privados de pensiones, la concesión de préstamos en condiciones ventajosas, la entrega de acciones y opciones de compra de acciones de la propia empresa.

Y tales prestaciones en especie serán salariales o extrasalariales en función de que cumplan o no los presupuestos de *salariedad*. En el ámbito de la calificación jurídica la relevancia no reside en lo que se da por el empresario y se recibe por el trabajador, sino que es el título o causa jurídica determinante en cada atribución patrimonial. En consecuencia, deberán considerarse salariales todas aquellas prestaciones que reúnan los siguientes requisitos:

- a. Patrimonialidad o posibilidad de cuantificación en dinero.
- b. Posibilidad de individualizar un enriquecimiento singular, directo e inmediato, en el patrimonio del trabajador.
- c. Que la atribución tenga carácter remuneratorio, es decir, que no responda a una causa jurídica social, asistencial, familiar o indemnizatoria que pueda considerarse prevalente sobre la presumible causa remuneratoria de toda atribución patrimonial laboral.
- d. Que satisfaga necesidades particulares del trabajador, no profesionales o empresariales.
- e. Que la atribución no responda a un inequívoco e incuestionable *animus donandi*.<sup>17</sup>

En primer lugar, cabe destacar que el artículo 11 DLTD lo que establece es la obligación del empresario y, en concordancia, un derecho para el trabajador. “Estamos, pues, ante una obligación del empresario y ante un derecho del trabajador, y no, ante un pacto retributivo que, salvo determinados aspectos, está sujeto a la voluntad de las partes.”<sup>18</sup>

En consecuencia, resulta lógico deducir que tal utilización con fines particulares de los medios o equipos dotados no responde a una causa retributiva. La dotación de los

---

<sup>17</sup> Molero Manglano, C., Matorras Díaz-Caneja A., Sánchez Cervera, J.M. y López Álvarez, M.J., *Manual de Derecho del Trabajo 15ª Edición*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 300-302.

<sup>18</sup> Durán-Sindreu Buxadé, A., ¿Preocupa de verdad la fiscalidad del teletrabajo?, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria* (disponible en <https://www.politica-fiscal.es/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>; última consulta 15/04/2021).

equipos obedece a una obligación, que inspirada en los principios de la igualdad de los trabajadores y la imposibilidad de que el trabajador asuma ningún coste con motivo del trabajo a distancia, se ciernen sobre el empresario. No existe por tanto un pacto que emane de la voluntad de las partes en virtud del cual el uso particular de los equipos tenga una consideración de “contraprestación” del trabajo personal o de la relación laboral.

Por tanto, podríamos concluir que tal puesta a disposición de los equipos, materiales o herramientas no se trata de una contraprestación pactada al trabajo y, por ende, su naturaleza es de carácter extrasalarial. No tendrá carácter remuneratorio, ni retributivo y, en consecuencia, no será salarial.

Si bien tales cesiones son de naturaleza extrasalarial, es necesario aclarar cuál es su impacto en materia fiscal y de Seguridad Social, en la medida en que existe una clara asimetría entre el concepto de salario, de un lado, y los rendimientos de trabajo sujetos a tributación y a cotización, de otro.<sup>19</sup>

#### 4. EL CRITERIO DE LA AEAT Y DE LA INSPECCIÓN DE TRABAJO.

##### **4.1. Los requerimientos de la Inspección de Trabajo y de Hacienda y el criterio de la disponibilidad.**

Los requerimientos que la Inspección de Trabajo y de la Hacienda para que regularicen su situación en relación con la cotización y tributación de las herramientas de trabajo como salario en especie han supuesto un criterio verdaderamente novedoso y muy reciente, publicado en prensa en torno a septiembre de 2020. Asimismo, este criterio, que hasta la fecha se había empleado para los vehículos, afecta a los últimos cuatro años y quedarían afectados las pantallas, tabletas, sillas ergonómicas e incluso mesas.<sup>20</sup> Asimismo, este criterio parece establecer el mismo criterio empleado para la valoración de los vehículos de empresa como percepciones en especie: el criterio de la disponibilidad para fines particulares.

---

<sup>19</sup> Aragón Gómez, C., ¿A la luz del RD-Ley 28/2020, hay que cotizar y tributar por el portátil o el móvil de empresa?, El Foro de Labos, toda la actualidad social y laboral (disponible en <https://forodelabos.blogspot.com/2020/09/a-la-luz-del-rd-ley-2820202-hay-que.html>; última consulta 12/04/2021)

<sup>20</sup> Serraller, M., “Móviles y portátiles de empresa deben cotizar como salario en especie”, *Expansión*, 16 de septiembre de 2020 (disponible en <https://www.expansion.com/economia/2020/09/16/5f612b0ee5fdeaf3488b4604.html>; última consulta 20/3/2021)

Hemos de tener en cuenta que el vehículo será un elemento que integre el salario en tanto en cuanto vaya dirigido a satisfacer necesidades particulares. Y, por ende, cuando se facilite no sólo con tal finalidad, sino también para el desempeño de sus cometidos laborales, siendo el vehículo una herramienta de trabajo, sólo constituirá salario una parte de su valor en términos monetarios.

Por tanto, en los supuestos de uso mixto, es decir, en casos en los que el vehículo se ponga a disposición del empleado con fines laborales y con fines particulares, para la concreción del rendimiento en especie se atenderá a una proporción temporal. La valoración de la retribución en especie se realizará de acuerdo con un criterio de reparto en el que, teniéndose en cuenta la naturaleza y las características de las funciones desarrolladas por los trabajadores, se valorará la disponibilidad para fines particulares.<sup>21</sup>

Estos requerimientos unidos a la ausencia de cualquier tipo de mención o aclaración del Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, en relación con el marco de tributación y cotización de las herramientas que se emplean en el teletrabajo ha creado en el ámbito fiscal y laboral una gran inseguridad jurídica.<sup>22</sup>

#### **4.2. El criterio de la disponibilidad en los supuestos de uso mixto de vehículos. Jurisprudencia y doctrina administrativa.**

Para llevar a cabo la valoración del vehículo como renta en especie, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) optó por el criterio de la disponibilidad frente al criterio de la utilización efectiva estableciendo que *“lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie no es el uso efectivo del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso de aquel ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario laboral”*.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Aragón Gómez, Cristina., *Gestión de retribuciones y costes laborales*, Thomson Reuters, Valladolid, 2015, p. 52.

<sup>22</sup> Aragón Gómez, C., ¿A la luz del RD-Ley 28/2020, hay que cotizar y tributar por el portátil o el móvil de empresa?, El Foro de Labos, toda la actualidad social y laboral (disponible en <https://forodelabos.blogspot.com/2020/09/a-la-luz-del-rd-ley-2820202-hay-que.html>; última consulta 12/04/2021)

<sup>23</sup> Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central 2787/2014/00/00 de 04 de diciembre de 2017. [versión electrónica- base de datos Lefebvre. Ref. EDD/2017/302201]

Por consiguiente, lo determinante no es el destino que efectivamente le dé el empleado, sino el que podría haberle dado, teniendo en cuenta que el vehículo se encontraba bajo su ámbito de influencia o control. Podría ser que, en la práctica, el trabajador solo utilizara el vehículo entre semana para ir al centro de trabajo. No obstante, en teoría, podría haber dispuesto libremente de él todo el tiempo restante. Por lo tanto, las horas nocturnas o las horas de descanso deben computarse dentro del uso particular. Lo importante reside en que el trabajador tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.<sup>24</sup>

De forma simétrica y análoga, el criterio mantenido en los requerimientos mencionados es similar al que se viene aplicando a los vehículos de empresa. En relación con este aspecto, el criterio de la AEAT y de los Tribunales es de un cierto automatismo entre la utilización para fines particulares y su calificación como renta en especie. Este automatismo se ve agravado por el hecho de que lo determinante a tales efectos, no es la “*utilización efectiva*” para fines particulares, sino que se erige el criterio de la “*disponibilidad*” para fines privados.<sup>25</sup>

Seguidamente, ante casos de uso mixto el criterio seguido por Hacienda con los vehículos de empresa consiste en asumir que el trabajador sólo hace uso profesional de estos bienes durante la jornada laboral, disponiendo para usos personales estos equipos durante el tiempo restante. Por lo tanto, sólo constituirá salario en especie el uso o disfrute para fines particulares, no existiendo retribución por la utilización del vehículo en la actividad propia de la actividad empresarial. ¿Cómo delimitamos, en estos supuestos de uso mixto, el porcentaje que se destina a fines particulares y a fines profesionales? A continuación, se analizan diversos criterios de delimitación.

#### 4.2.1. *Primer criterio. Criterio general de un 80% de disponibilidad para uso particular y un 20% de uso profesional.*

Para su cálculo se partirá de la jornada laboral prevista en el convenio colectivo. Partiendo de 1.752 horas laborables al año, si el año tiene 8760 horas, ello implicaría que

---

<sup>24</sup> Aragón Gómez, Cristina., *Gestión de retribuciones y costes laborales*, Thomson Reuters, Valladolid, 2015, p. 56.

<sup>25</sup> Durán-Sindreu Buxadé, A., ¿Preocupa de verdad la fiscalidad del teletrabajo?, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria* (disponible en <https://www.politicafiscal.es/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>; última consulta 15/04/2021).

el 20% del año se trabaja y que el resto del tiempo se dispone de tales equipos para fines no profesionales. Durante este 80% estarían a disposición del trabajador y se considerarían retribución en especie.

---

**EJEMPLO:** 1.752 horas laborables al año (según la jornada pactada en convenio) frente a 8.760 horas al año (fruto de multiplicar 365 por 24 horas):

- Uso profesional: 20% ( $1752 \times 100 / 8.760$ )

- Uso personal: 80% ( $7.008 \times 100 / 8.760$ )<sup>26</sup>

---

Asimismo, en una reciente resolución de la Audiencia Nacional (SAN, Contencioso, de 22 de julio de 2020) por la cual se ratificaba el criterio aplicado por la Administración, que aplicaba un porcentaje del 80,55% en el que el trabajador tiene la disponibilidad del vehículo para uso particular, se afirmaba:

*“Esta Sección ha venido manteniendo de manera uniforme que el criterio para determinar el porcentaje de uso particular de los vehículos, que constituye la renta en especie, es la disponibilidad de los mismos, y la posibilidad de utilizarlos en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que el trabajador se encuentre fuera de su horario laboral.”*

Adicionalmente, en otra resolución de la Audiencia Nacional, también reciente, del 22 de enero de 2020 se determina que si bien el artículo 42 de la Ley 35/2006 del IRPF define la retribución en especie como la *utilización* de bienes para usos particulares, cuando se trata de bienes cuyo uso no es incesante o continuo, la utilización del bien no puede restringirse a la circulación efectiva del vehículo, sino a la obtención de la utilidad que presta mediante su *inmediata disponibilidad para usos privados*.

#### *4.2.2. Segundo criterio. Criterio de un 50% de disponibilidad para uso particular y un 50% para uso profesional.*

A pesar de que reiterada jurisprudencia ha aplicado el porcentaje 80% de disponibilidad para uso particular y 20% para uso profesional en multitud de ocasiones, ello no impide que estos porcentajes puedan modificarse en atención al caso concreto.

---

<sup>26</sup> Aragón Gómez, Cristina., *Gestión de retribuciones y costes laborales*, Thomson Reuters, Valladolid, 2015, p. 55.

De hecho, tal y como se sostiene en las consultas de 22 de febrero de 2000 y 9 de marzo de 2001 de la DGT, así como en la resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2006; para la valoración de la retribución en especie en los casos de uso mixto de un bien para fines personales y profesionales del trabajador es necesario atender a las circunstancias personales y profesionales del trabajador, de tal forma que el uso privado que un comercial da a un bien cedido por la empresa puede ser más residual que el que le da otro empleado que necesite este bien en menor medida para sus fines laborales.<sup>27</sup>

Por ende, para cuantificar la retribución en especie, deberán tenerse en cuenta la naturaleza de la actividad de que se trate, las características específicas del desarrollo de las tareas de quien utiliza el bien, como el destino efectivo para uno u otros fines.

En consecuencia, en sentencias tales como la SAN 13 de abril de 2009 y SAN 1 de diciembre de 2010, la Audiencia Nacional estimó que debía mantenerse el porcentaje aplicado por la empresa (50% uso profesional-50% disponibilidad uso particular) y no el pretendido por la Administración (20% uso profesional-80% disponibilidad uso particular). Así, en la SAN de 22 de enero de 2020 se especifica que cada supuesto es eminentemente circunstancial, es decir, que dependerá de que en las circunstancias concretas de cada caso se pueda acreditar razonablemente la intensidad del uso del vehículo para fines laborales, reduciéndose el tiempo de puesta a disposición para usos particulares gravados como retribución en especie.

En conclusión, las características del puesto de trabajo del cesionario del bien pueden modificar la disponibilidad real de que dispone el empleado para utilizar el bien con fines particulares, permitiéndose la acreditación de un mayor porcentaje de uso laboral en atención a la naturaleza de las funciones de los trabajadores. La carga de la prueba relativa a la acreditación del uso de los vehículos utilizados por los trabajadores de la empresa a los efectos de determinar los ingresos a cuenta pertinentes en caso de existir rendimientos en especie corresponde a las mencionadas empresas, tal y como se deriva del contenido del 217.2 LEC 1/2000.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central 3221/2005 de 28 de septiembre de 2006. [versión electrónica- base de datos Lefebvre. Ref. EDD/2006/299200]

<sup>28</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), Sección 4ª, de 13 de abril de 2009, rec. nº. 439/2006, FJ cuarto. [versión electrónica – base de datos CEF. Ref. NFJ033180] Fecha de la última consulta: 03/03/2020.

#### 4.2.3. Tercer criterio. Criterio STSJ Cataluña (Social) de 26 de octubre de 2005.

Este criterio de valoración delimitaría el uso profesional y particular en función de los días laborables del año con respecto a los días naturales.

---

**EJEMPLO:** -225 días laborables frente a los 365 días del año.

- Uso profesional: 61,64% ( $225 \times 100 / 365$ )
  - Uso privado: 38,36% ( $140 \times 100 / 365$ )<sup>29</sup>
- 

Los 225 días laborables son el resultado de descontar, a los 365 días naturales, los 140 días de descanso que contendrían 22 días laborables de vacaciones, 14 días festivos, 52 sábados y 52 domingos.

Este criterio se emplea, de forma novedosa y aislada, en la STSJ Cataluña (Social) de 26 de octubre de 2005. En dicha resolución, el Tribunal en concordancia con las resoluciones de la Dirección General de Tributos de 1 de febrero, 9 de marzo y 19 de mayo de 2000; las cuales hacen referencia al criterio de la disponibilidad para fines particulares, elabora un criterio de valoración basado en los días no laborables del año.

*“En suma, entendemos correcto el criterio de la instancia de que la cesión de uso del vehículo sólo constituye salario cuando se extiende a la esfera de la vida privada del trabajador, ya que entonces pasa a constituir retribución por los servicios prestados y deja de ser el mero uso de un instrumento de trabajo facilitado por el empresario.”*

En consecuencia, el Tribunal delimita este criterio de valoración estableciendo un porcentaje de un 34,52% para disponibilidad de usos particulares y un 65,48% para fines profesionales. Además, el TEAC ha dado por válida la estimación realizada con base a los días laborables del año (resolución de 15-09-2010), así como en función de la jornada laboral (resolución 28-09-2006).

Otro aspecto destacable de esta resolución es el hecho de que se considere el teléfono móvil de empresa como retribución en especie. Asimismo, este criterio de valoración lo emplea tanto para la valoración del vehículo de empresa como para la valoración del teléfono móvil puesto a disposición del empleado por la empresa. Hasta la fecha, la Inspección de Trabajo y de la Hacienda no habían considerado un porcentaje del coste

---

<sup>29</sup> Aragón Gómez, Cristina., *Gestión de retribuciones y costes laborales*, Thomson Reuters, Valladolid, 2015, p. 55.



del teléfono móvil y del ordenador portátil como salario en especie, a pesar de permitir de forma generalizada su uso privado.<sup>30</sup> En consecuencia, apenas existe jurisprudencia en la que se valoren tales equipos como rentas en especie y, por ello, el criterio establecido por esta resolución es verdaderamente excepcional.

## 5. CRITERIO INTERPRETATIVO ACERCA DE LA INEXISTENCIA DE RETRIBUCIÓN EN ESPECIE.

### 5.1. El contenido del art. 42.2 LIRPF y los tipos de no sujeción.

El art. 42.2 LIRPF establece los supuestos de no sujeción, estableciendo:

*No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie:*

*a) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.*

*b) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.*

El legislador concibe que en estos supuestos el fin particular, o bien no existe o bien es irrelevante. Es lógico pensar que el trabajador se beneficia personal y directamente de la formación o capacitación a la que se refiere el apartado a) o que el trabajador es directamente beneficiario del contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador contemplado en el apartado b).

No obstante, se determina *ex lege* que debido al estrecho grado de interrelación existente entre estos beneficios y las labores de la persona trabajadora en relación con su puesto, los fines retributivos o particulares en que puedan resultar van a ser o bien inexistentes o bien accesorios e irrelevantes.

Asimismo, tales atribuciones responden a las obligaciones laborales del empleado, trascendiendo su carácter profesional o laboral y, en consecuencia, no existiendo fin particular o considerándose irrelevante.

---

<sup>30</sup> Bel, T., ¿Cómo calculo el salario por un portátil?, Expansión, 16 de septiembre de 2020. (disponible en: <https://www.expansion.com/opinion/2020/09/16/5f612b72e5fdea32248b4623.html>; última consulta: 20/01/2021).

## 5.2. Doctrina administrativa.

Adicionalmente, tal y como ha repetido la doctrina administrativa en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos este precepto no es de carácter cerrado o *numerus clausus*. Por tanto, existen cuantiosos supuestos de rentas no sujetas que no se contemplan en los dos apartados del art. 42.2 LIRPF.

Dado que el DLTD no regula expresamente las potenciales implicaciones fiscales que existen en la aplicación de su artículo 11 y dada la ausencia de cualquier tipo de consulta de la Dirección General de Tributos en relación con la posible consideración de estos equipos como percepción en especie, consideraré la doctrina administrativa y jurisprudencia existente para tratar de resolver de forma interpretativa esta cuestión.

### 5.2.1. Consulta nº V1336-19 de 10 junio 2019.

En esta resolución la DGT consideró que los gastos de defensa jurídica de un empleado público abonados la administración, no constituían una percepción en especie.

*“Por tanto, no existiendo ningún beneficio particular para el trabajador, no se produce para este un supuesto de obtención de renta, por lo que la asunción de los gastos de defensa jurídica por la corporación municipal no tiene incidencia alguna en la tributación del IRPF del consultante.”*

Se concibe que en la medida en que se está defendiendo la correcta actuación de tus obligaciones laborales, no existe fin particular. Es indiscutible el hecho de que en última instancia el beneficiario de la defensa jurídica es el trabajador, pero hay un componente laboral que desactiva la existencia de fines particulares. No existen fines particulares ni una finalidad retributiva en los gastos de defensa jurídica de un empleado del correcto ejercicio de sus fines laborales.

### 5.2.2. Consulta nº V1198/2016 de 23 de marzo de 2016.

Seguidamente, en la Consulta nº V1198/2016 de 23 de marzo de 2016 la DGT ante un supuesto en el que el consultante en cumplimiento con la Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales, desarrolla un sistema de promoción de la salud y una serie de reconocimientos médicos a sus empleados, planteándose si tal asistencia tiene la consideración de retribución en especie.

Resuelve que tal asistencia médica, en cumplimiento de la normativa, persigue mejorar la salud y reducir el nivel de riesgo de los trabajadores sin que concurran los requisitos previstos en el art. 42 LIRPF. Tales reconocimientos médicos no persiguen una finalidad retributiva y, por ende, no tienen cabida en el ámbito de las retribuciones en especie.

*5.2.3. Consulta nº V2909-19 de 22 de octubre de 2019.*

Adicionalmente, ante un supuesto en el que la consultante deseaba suscribir un seguro de responsabilidad civil para cubrir los riesgos asumidos por la consultante en relación con el ejercicio de las funciones de sus administradores, directivos o patronos; la DGT concluyó la inexistencia de una retribución en especie sometida a IRPF.

En consecuencia, dicha cobertura abarca el ejercicio de sus funciones laborales o empresariales, trascendiendo tales fines profesionales sobre potenciales fines particulares. La cobertura de un riesgo laboral no persigue un fin particular.

*5.2.4. Consulta nº V1039/2018 de 24 de abril de 2018.*

Resulta de particular interés lo contenido en la resolución referida a la Consulta nº V1039/2018 de 24 de abril de 2018. Se plantea la posible consideración como retribución en especie de la entrega del uniforme obligatorio a los miembros de la Policía Local de Canarias, estimando la DGT la inexistencia de un fin privativo en tal aportación:

*“Con arreglo a esta configuración de las rentas en especie, se considera que la entrega de prendas en concepto de vestuario obligatorio y reglamentario a cada componente de la plantilla policial no constituyen una retribución en especie, ya que no tiene como destino la utilización por éstos para sus fines particulares habida cuenta de que se trata de prendas, que se exigen para el correcto desarrollo de las funciones que se encomiendan al policía...”*

La problemática interpretativa que nos ocupa guarda una estrecha relación con este último supuesto, en tanto en cuanto el artículo 11 DLTD dota de obligatoriedad la cesión de equipos para su utilización con fines laborales, como meras herramientas para desarrollar las funciones correspondientes al puesto de trabajo, erigiéndose además como

un derecho a la referida dotación de medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la actividad.

#### *5.2.5. Inexistencia de fines particulares por motivos de seguridad en el contexto de la pandemia.*

Finalmente, quisiera hacer hincapié en una resolución adicional (Consulta nº1482/2001 de 17 de julio de 2001) en la cual un guardia civil consulta a la DGT acerca de la posible retribución en especie que constituiría la adjudicación de una vivienda en las dependencias de una Comandancia de A Coruña de dicho cuerpo.

En primer lugar, la utilización de una vivienda por razón de cargo o por la condición de empleado público o privado está expresamente contemplada como un supuesto de rendimiento en especie en el art. 43.1. 1º de la LIRPF, valorándose dicha retribución en tal precepto.

No obstante, la Dirección General de tributos decide que este supuesto escapa de la consideración de retribución en especie, destacando que no se da uno de los criterios exigidos por la norma, la utilización de la vivienda para fines particulares. Se especifica que no se trata de un supuesto en que se disponga de la vivienda para fines particulares del beneficiario, sino que estos pueden catalogarse de accesorios o irrelevantes respecto a otros de especial transcendencia, como los supuestos en que la utilización de la vivienda viene determinada por motivos de seguridad. Por lo que, al no haber fines particulares, no habría retribución en especie.

La DGT resuelve de forma similar en la Consulta nº 2100/2000 de 20 de noviembre de 2000, en la que se argumenta que la asignación del uso de vivienda a Delegados del Gobierno, Subdelegados del Gobierno y a Directores Insulares no constituye renta o percepción en especie.

En relación con el supuesto que nos ocupa, Francisco Javier Seijo Pérez argumenta que en el contexto del estado de alarma declarado en España a partir de marzo de 2020 la utilización de fines particulares de los medios y herramientas es de carácter irrelevante, prevaleciendo cuestiones de seguridad.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Seijo Pérez, F.J., Algunas implicaciones fiscales de las medidas de apoyo a las familias, autónomos y empresarios en el marco del Covid-19, *Actum Fiscal nº158*, 1 de abril de 2020, p.5.

La declaración del estado de alarma por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo supuso la paralización de todas aquellas actividades no esenciales para evitar desplazamientos y contener el avance del COVID-19. Asimismo, el RD-Ley 8/2020 en su artículo 5 configuró el trabajo a distancia como una medida prioritaria frente a la suspensión de trabajo o a la reducción de jornada. Se estableció así, una obligación tanto para la empresa como para el trabajador. No obstante, esta obligación no operaba si el teletrabajo era técnica y razonablemente posible o el esfuerzo de adaptación era desproporcionado.

Durante la desescalada el art. 3 Orden SND/399/2020, de 9 de mayo (Fase 1), el art. 3 Orden SND/414/2020, de 16 de mayo (Fase 2) y Art. 3. Orden SND/458/2020, de 30 de mayo (Fase 3) contemplaban todos exactamente el mismo mandato:

*“Siempre que sea posible, se fomentará la continuidad del teletrabajo para aquellos trabajadores que puedan realizar su actividad laboral a distancia”*

Asimismo, esta preferencia desencadenó un masivo auge del trabajo a distancia, afectando de forma repentina a millones de trabajadores. Tal preferencia por el trabajo a distancia se ha mantenido hasta el 21 de septiembre de 2020. Con posterioridad a esta fecha, se sigue potenciando el uso del teletrabajo cuando por la naturaleza de la actividad laboral sea posible (art. 7.1 e) Real Decreto-Ley 21/2020, de 9 de junio, de medidas urgentes de prevención, contención y coordinación para hacer frente a la crisis sanitaria por el covid-19).

No obstante, cabe recordar que el DLTD no resulta de aplicación en la situación de pandemia. Así, la Disposición Transitoria 3ª del DLTD; Trabajo a distancia como medida de contención sanitaria derivada del COVID-19, establece:

*“Al trabajo a distancia implantado excepcionalmente en aplicación del artículo 5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, o como consecuencia de las medidas de contención sanitaria derivadas de la COVID-19, y mientras estas se mantengan, le seguirá resultando de aplicación la normativa laboral ordinaria.*

*En todo caso, las empresas estarán obligadas a dotar de los medios, equipos, herramientas y consumibles que exige el desarrollo del trabajo a distancia, así como al mantenimiento que resulte necesario.*

*En su caso, la negociación colectiva establecerá la forma de compensación de los gastos derivados para la persona trabajadora de esta forma de trabajo a distancia, si existieran y no hubieran sido ya compensados... El derecho al abono y compensación de gastos.”*

Tal y como se deduce de su contenido, se da una exclusión del trabajo a distancia por covid-19 del ámbito de aplicación del DLTD. El trabajo a distancia que esté directamente vinculado al covid-19 y adoptado como medida preventiva y de contención sanitaria queda fuera del ámbito aplicativo del DLTD, aplicándose la legislación laboral ordinaria, esto es, el artículo 13 ET. Sin embargo, la no aplicación del DLTD al trabajo a distancia por covid-19 se complementa con dos previsiones. La primera alude, de forma análoga con el art. 11, a la obligatoriedad en la dotación de los equipos y la segunda se refiere, como el art. 12, a la compensación de los gastos.

En la medida en que la dotación de equipos y la compensación de gastos se aplican al trabajo a distancia por covid-19 (DT 3<sup>a</sup>), existirán las mismas implicaciones fiscales tanto para el trabajo a distancia voluntario que no guarde relación con la covid-19 como para el trabajo a distancia por covid-19.

Finalmente, en relación con las consultas antes analizadas, para supuestos de trabajo a distancia que se deriven de la aplicación del artículo 5 del Real Decreto-Ley 8/2020, o como consecuencia de las medidas de contención sanitaria derivadas de la covid-19; se podría argüir que los posibles fines particulares que pudieran dotarse a las herramientas y equipos quedan superados por cuestiones de seguridad. Así, la DGT podría argumentar dicha vía interpretativa.

No obstante, las principales debilidades de las que adolece este razonamiento son que sólo serían sostenible ante supuestos de trabajo a distancia por covid-19.

#### *5.2.6. Conclusiones interpretativas.*

En concordancia con toda la interpretación esgrimida, estos supuestos en los que la Administración ha ido delimitando supuestos de no sujeción que acompañan y enriquecen los casos contenidos en el artículo 42.2 LRPF, podría hacernos pensar que la cesión de equipos, medios y herramientas en el marco de un contrato laboral de trabajo a distancia escapa de la consideración de percepciones en especie. Por consiguiente,

tomando como referencias las consultas analizadas, la DGT podría argumentar que la referida cesión de equipos se trata de rentas no sujetas, esto es, de un supuesto de no sujeción.

Bajo una argumentación jurídica similar a la esgrimida en las resoluciones comentadas, podría deducirse que la transcendencia de los fines profesionales a los que dicha cesión responde, supera y se abre paso ante la existencia de cualquier fin de carácter privativo o particular. Por ello, las dotaciones, asistencias o aportaciones contenidas en los supuestos de no sujeción poseen una relación con las obligaciones laborales de tal magnitud, que pueden eclipsar cualquier atisbo de fines privativos o particulares.

Y, en consecuencia, la cesión de equipos y medios contemplada en el Real Decreto Ley 28/2020, que regula el trabajo a distancia, podría concebirse como la dotación obligatoria de las herramientas necesarias e indispensables para que el trabajador a distancia pueda desempeñar las funciones intrínsecas al puesto de trabajo. De hecho, se ha de poner en perspectiva que uno de los principios jurídicos que informan y fundan la nueva regulación del trabajo a distancia es la igualdad del trabajador que decide acudir presencialmente al centro de trabajo y el trabajador a distancia (art. 4 DLTD).

Consecuentemente, esos equipos que ahora se situarán en el lugar desde el que el trabajador desarrolle el trabajo a distancia, generalmente el domicilio del trabajador, van a ser los mismos de los que dispone el trabajador en el centro de trabajo y deberían tener el mismo tratamiento fiscal y contable.

#### *5.2.7. La posibilidad de pacto del uso particular incluida en el 17.3 DLTD y la quiebra de la posibilidad interpretativa de inexistencia de fin particular.*

A pesar de la posibilidad interpretativa elaborada, es el propio Real Decreto Ley 28/2020, que regula el trabajo a distancia el que quiebra la posibilidad interpretativa de la inexistencia de fin particular. Las resoluciones de la DGT analizadas y su constante comparación con la cesión de equipos en el marco del teletrabajo, nos conducían a interpretar que podría argumentarse la inexistencia de fin particular y, por ende, su carácter de no sujeción.

No obstante, a la luz de lo contenido en el precepto 17.3 DLTD, se quiebra este criterio por la vía interpretativa. Este artículo prevé la posibilidad de pacto con los trabajadores, ya sea por la vía convencional o la vía del acuerdo individual, para que estos

puedan emplear los equipos con usos personales o particulares. La posibilidad de pacto que contempla la normativa supone la quiebra del criterio interpretativo elaborado, no pudiendo argüirse que nos encontramos ante un supuesto de inexistencia de fines particulares y, en consecuencia, de un supuesto de no sujeción. ¿Cómo argumentar la inexistencia de fines personales cuando el propio DLTD contempla la posibilidad de pacto para su empleo con fines privativos?

En consecuencia, un pacto retributivo en el que el empleo con fines particulares de los equipos responda a una contraprestación de sus funciones laborales conducirá inexorablemente a su consideración como percepción en especie.<sup>32</sup> Las consecuencias y derivadas a efectos de la base de tributación y de cotización de dicho precepto las analizaré más adelante.

## 6. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y EL CARÁCTER IRRELEVANTE DE LOS FINES PARTICULARES DE LAS HERRAMIENTAS DE TRABAJO.

### 6.1. STS (Social) de 21 de diciembre de 2005.

#### 6.1.1. Estudio de la resolución.

Antes de profundizar en el estudio de la resolución se debe tener en cuenta que fue emitida por la Sala cuarta, de lo Social, del TS y que su incidencia en la jurisprudencia de la Sala tercera, de lo Contencioso-Administrativo, no es total. No obstante, la referida sentencia, con el fin de unificación de doctrina, sienta una corriente jurisprudencial que considero perfectamente extrapolable al objeto de este trabajo.

Dos resoluciones de la Sala Social del TSJ de Madrid, STSJ de Madrid del 23 de noviembre de 2004 y STSJ de Madrid de 21 de noviembre de 2000, enjuiciaron situaciones de hecho sustancialmente idénticas, en las que jefes de ventas a quienes la empresa les había asignado un vehículo para cumplir con sus obligaciones laborales; como también lo era la acción ejercitada -despidos- y el fundamento de pedir y resolver era idéntico:

Si la suma en que se cuantificara la utilización del automóvil puesto por la empresa a disposición del empleado tenía o no la condición de salario en especie, a efectos de fijar

---

<sup>32</sup> López Balaguer, M., *El Trabajo a distancia en el RDL 28/2020*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 162.



el importe de la indemnización por despido improcedente. El signo de la decisión adoptada fue diverso, procediendo el Alto Tribunal al tratamiento y decisión de la controversia.

El objeto de la decisión consiste en determinar si la puesta a disposición del automóvil por parte de la empresa al trabajador debe tener, en la esfera laboral, la consideración de retribución en especie y, por ende, se considere que su cuantificación económica debe formar parte del salario para fijar la indemnización por despido; o bien se considere como una mera herramienta o medio puesto a disposición del trabajador para el correcto desarrollo de sus funciones.

De los fundamentos de derecho de la referida resolución cabe destacar la particularidad de que el vehículo es una verdadera herramienta de trabajo para un trabajador cuyo puesto es el de jefe regional de ventas y, en consecuencia, el automóvil adquiere un carácter elemental para el buen desarrollo de las funciones del trabajador. Así, en la declaración de hechos probados se establece que el trabajador, en su condición de jefe regional de ventas, necesita para el correcto desempeño de su trabajo un vehículo, que la empresa tiene en régimen de leasing y a su disposición; y, asimismo, que el vehículo se usaba para fines particulares los fines de semana.

En su fundamento de derecho cuarto se alude a la necesidad de conocer la voluntad de las partes en relación con esta cesión del vehículo, en tanto en cuanto es la voluntad de las partes la que da nacimiento a todo contrato (1254 CC) y supone la tercera de las fuentes en el orden jerárquico en la relación laboral (3.1 ET). Además, cobra importancia el 1282 CC, prestándose atención a cómo se ha desarrollado tal relación laboral en base a los actos coetáneos y posteriores y poder desentrañar cual fue la voluntad de los contratantes.

*“Se deduce fácilmente de lo expuesto que la puesta a disposición del automóvil por parte de la empresa no tuvo como finalidad proporcionarle una retribución por su trabajo, sino que respondió a la necesidad de su utilización para el buen desempeño de su labor, ya que constituye un hecho notorio que resulta inherente al cometido de todo jefe de ventas la necesidad de desplazarse con habitualidad [...] Por consiguiente, debe descartarse, ya desde este momento, la idea de que la principal función que la atribución del uso del automóvil estuviera llamada a cumplir fuera la de formar parte de la retribución (salario en especie), sino que el vehículo constituía claramente un medio o*

*"herramienta" necesaria ("necesita para el desempeño...", dice literalmente el relato histórico) para el normal desarrollo de su labor por parte del empleado."*

Finalmente, se concluye que a pesar de que el trabajador empleaba el vehículo con fines privativos los fines de semana, la inexistencia de un "sinalagma" contractual impide que se pueda considerar como percepción en especie. Continúa la sentencia estableciendo que, en caso de que las partes contratantes hubieran pactado que la utilización del vehículo en el tiempo y forma descritos tuviera una finalidad retributiva, sí que podría considerarse percepción en especie.

De ello se deriva que el supuesto de uso mixto requiere de la existencia de pacto, debe estar pactado; de manera que, en ausencia de pacto cuando un vehículo se facilita como herramienta de trabajo, tolerándose su uso residual para fines particulares, no va a existir retribución salarial ni se considerará percepción en especie.

En consecuencia, a pesar de que el vehículo se usara de facto durante el tiempo expresado y en beneficio por parte del demandante, no es posible afirmar que esa utilización responda a un pacto de las partes como compensación o como una verdadera contraprestación a sus labores profesionales, sino que pueden existir otras posibilidades tales como la mera tolerancia de la empresa o incluso el incumplimiento contractual en este aspecto por parte del empleado.

Finalmente, la no consideración de esta aportación como salario en especie conduce a la inexorable conclusión de que, en la esfera laboral, no se considerará una aportación salarial y tampoco se considerará su cuantificación económica para fijar la indemnización por despido. Por consiguiente, no tendrá implicaciones ni en la base de tributación ni en la base de cotización.

#### *6.1.2. Conclusiones interpretativas de dicha resolución.*

Estos fundamentos de derecho son perfectamente extrapolables a la situación jurídico-laboral y tributaria que analizamos, siendo varias las conclusiones interpretativas a las que nos puede conducir.

- a. Los equipos cedidos como herramienta. En primer lugar, resulta equivalente el hecho de que los medios, equipos y herramientas a los que se refiere el artículo 11 DLTD se constituyen como verdaderas herramientas de trabajo, ya que su dotación responde al

correcto desarrollo de las funciones del trabajador. En esta resolución, la puesta a disposición del vehículo al trabajador, en su condición de jefe regional de ventas, responde al correcto desarrollo de sus funciones laborales, constituyéndose como una verdadera herramienta de trabajo necesaria e indispensable para el ejercicio de sus obligaciones profesionales. De forma análoga, el derecho que establece el artículo 11 DLTD a la dotación de los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de su actividad responde a fines de tipo laboral.

- b. La inexistencia de pacto retributivo. Seguidamente, se alude a la voluntad de las partes en relación con la cesión del vehículo, determinándose que en ningún momento la puesta a disposición de tal bien respondía a un carácter retributivo. No existía así, ningún tipo de sinalagma contractual en lo referente al uso particular que se daba al vehículo. De forma tal que no existía un pacto en el que la utilización del vehículo con fines particulares se constituyera como una verdadera contraprestación a sus labores profesionales (art. 26 ET). No existe así una voluntad contractual de poner a disposición el vehículo con la finalidad de proporcionarle una retribución a su trabajo. Por el contrario, este automóvil adquiere el carácter de herramienta necesaria para el desarrollo de su labor. Paralelamente, la finalidad o el sentido teleológico del artículo 11 del DLTD no es la de retribuir el trabajo, sino la de poner a disposición del trabajador los equipos necesarios para desarrollar su trabajo a distancia de la misma forma que lo realizaría de forma presencial. Asimismo, “*la igualdad de derechos de las personas teletrabajadoras en relación a las que desarrollan su actividad en el establecimiento de la empresa*”<sup>33</sup> es un principio inspirador en la normativa del trabajo a distancia que, entre otros, justifica la obligatoriedad en la dotación de los medios por parte del empresario y su carácter de herramienta. En consecuencia, en atención a la literalidad del precepto 11 DLTD no existe un carácter retributivo de ningún tipo en la cesión de equipos por parte del empresario.
- c. Por consiguiente, en atención a la jurisprudencia que sostiene el Tribunal Supremo, cuando no se pacte el uso mixto de los equipos, la cesión de los mismos en el marco normativo del trabajo a distancia no constituye un salario o percepción en especie y, en consecuencia, no tendrá implicaciones a efectos de tributación ni de cotización. En la citada resolución los usos para fines particulares del vehículo son accesorios e irrelevantes en comparación con el uso para fines profesionales, tolerándose su uso

---

<sup>33</sup> Exposición de motivos I del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia. (BOE núm. 253, de 23 de septiembre de 2020).

residual para fines particulares. Se reconoce, asimismo, en la referida Sentencia el uso del vehículo para fines particulares durante los fines de semana y momentos puntuales. Argumenta el Alto Tribunal que este empleo con fines particulares no obedece a una contraprestación, sino que puede obedecer a otras causas tales como la mera tolerancia de la empresa o el incumplimiento contractual por parte del empleado. No obstante, este criterio interpretativo sólo será extrapolable cuando nos encontremos ante supuestos en los que no se haya pactado el uso mixto de los equipos y en los que el uso para fines privativos de las herramientas de trabajo sea residual. Cabe destacar la relevancia que adquiere el pacto que emana de la voluntad de las partes contratantes en lo que se refiere a dotar de una finalidad retributiva al uso para fines particulares del vehículo (medios, equipos y herramientas). Y esta necesidad de pacto se verá reflejada en el contenido del artículo 17.3 DLTD.

En esta línea interpretativa conviene recordar el contenido del art. 22.4 del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF:

*“se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica, que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles, durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad”*

Cabe destacar que este supuesto de hecho se refiere a la afectación a una actividad económica de elementos que son propiedad del empresario. No se da por tanto el criterio de ajenidad ni la cesión de equipos por parte del empresario al trabajador. No obstante, podría salvarse la laguna legal existente integrando el referido artículo de tal forma que se excluiría su consideración de renta en especie cuando su uso para necesidades privadas sea “accesoria y notoriamente irrelevante”.<sup>34</sup>

En esta misma línea interpretativa, considero de muy especial relevancia lo contenido en la STSJ de Madrid, Sala de los Social, Sección 2ª, 102/2006 de 31 de enero 2006. En el contexto de un litigio sobre un despido, se establece que el trabajador disponía de un teléfono móvil facilitado por la empresa para uso profesional, si bien se le permitía una

---

<sup>34</sup> Chico de la Cámara, P., Aspectos tributarios controvertidos del “teletrabajo”, *El Notario del Siglo XXI*, marzo-abril 2021, N°96, 2021. (disponible en: <https://www.elnotario.es/opinion/86-secciones/opinion/opinion/10629-aspectos-tributarios-controvertidos-del-teletrabajo> última consulta: 21/04/2021).

utilización moderada para fines particulares. En su fundamento jurídico segundo se establece que el uso que, moderadamente, le permitía la empresa hacer del móvil para fines particulares no puede computarse como percepción en especie. Igualmente determina que las empresas entregan teléfonos móviles a sus empleados para que se empleen como herramientas de trabajo, *“siendo también una práctica general que los trabajadores hagan un uso puntual de tales medios de comunicación para sus llamadas particulares, lo que normalmente se consiente por las empresas...”*. Además, establece que el consentimiento de tal utilización ha devenido consuetudinario.

Se trata por tanto de una concesión por algunas empresas a la utilización particular del teléfono móvil por parte de los trabajadores que lo utilizan dentro de un uso moderado, *“que de ningún modo puede concebirse más que como una concesión graciosa que no puede asimilarse al salario, salvo pacto expreso en contrario y, en tal caso, con una cuantificación precisa al respecto...”*

En esta misma línea, el Tribunal Supremo en la ATS (Social) de 20 de marzo de 2018 y en la ATS (Social) de 22 de octubre de 2019, en un supuesto en que la empresa entregó al trabajador un ordenador portátil y un teléfono móvil para la ejecución de su trabajo al trabajador; afirma la existencia de un *“hábito social generalizado de tolerancia con ciertos usos personales moderados”*, máxime cuando tales bienes se encuentran en el ámbito de control del trabajador.

## 7. EL ART. 17.3 RD-LEY 28/2020. POSIBILIDAD DE PACTO DE USO PARTICULAR Y PROHIBICIÓN DE USO CON FINES PARTICULARES.

### 7.1. Art. 17.3 DLTD y posibilidad de pacto de uso particular.

En la Sección 5.<sup>a</sup> sobre Derechos relacionados con el uso de medios digitales, el artículo 17 en su apartado tercero reza:

*“Los convenios o acuerdos colectivos podrán especificar los términos dentro de los cuales las personas trabajadoras pueden hacer uso por motivos personales de los equipos informáticos puestos a su disposición por parte de la empresa para el desarrollo del trabajo a distancia, teniendo en cuenta los usos sociales de dichos medios y las particularidades del trabajo a distancia.”*

Del contenido de este artículo se deriva la posibilidad de pacto del uso de los medios para fines particulares. Los medios y equipos cedidos por la empresa se entregan, mantienen y renuevan para una finalidad laboral o de carácter productivo. No obstante, el referido artículo recoge la posibilidad de que se pacte, a través de la representación legal de los trabajadores en el marco de las negociaciones colectivas, el uso de los medios para fines personales del trabajador.

No se puede argumentar la inexistencia de fines particulares cuando *ex lege* se prescribe la posibilidad de pacto de uso mixto de las herramientas a las que se refiere el contenido del artículo 11 del DLTD.

El principal resultado de este pacto será por un lado la cuestión de su cotización a la seguridad social y por otro, su régimen tributario en la medida en que se consideren beneficios en especie. En el momento en que se pacta el carácter retributivo del uso con fines particulares de los equipos cedidos, nos encontramos ineludiblemente ante una retribución y, por ende, ante un beneficio o percepción en especie.

## **7.2. La prohibición del uso particular.**

A pesar de que el contenido del artículo 17.3 DLTD podría inducirnos a pensar que va a conducir inexorablemente a la consideración de retribución en especie derivada de la dotación de los equipos, la literalidad del precepto ofrece una oportunidad interpretativa.

El referido artículo prescribe que los convenios colectivos “*podrán*” especificar los términos dentro de los cuales los trabajadores harán uso por motivos personales de los equipos cedidos por la empresa. Este carácter facultativo permite, *sensu contrario*, que no se pacte el uso con fines particulares de los equipos. De hecho, permite la prohibición del uso particular. De existir una prohibición del uso personal de los dispositivos, deberá presumirse la ausencia del beneficio para el trabajador y por tanto el *onus probandi* del beneficio en especie corresponderá a las administraciones tributaria y de la seguridad social.<sup>35</sup> Así las cosas, de acuerdo con el art. 105.1 LGT, “en los procedimientos de aplicación de los tributos”, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. Deberá ser la Administración Tributaria la que tendrá que

---

<sup>35</sup> Gómez Abelleira, F. J. (2020). *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*. Tirant lo Blanch, p. 74-76.

acreditar (al menos a través de pruebas indiciarias) que tales herramientas se están utilizando para un uso privado.<sup>36</sup>

Esta prohibición del uso de los equipos con fines particulares anula el criterio mantenido por la AEAT en virtud del cual existe un cierto automatismo entre la “disponibilidad” para fines particulares y su calificación como renta en especie. Así, no va a existir disponibilidad para el uso privado de los bienes en tanto en cuanto, a través del acuerdo de trabajo a distancia o de convenio colectivo, se habrá prohibido su uso con motivos personales. En consecuencia, es muy recomendable que las empresas prohíban expresamente el uso personal de cualquier herramienta de trabajo que se ponga a disposición del empleado y que establezcan que el uso que se debe hacer de los dispositivos es única y exclusivamente para la realización de su trabajo. Es más, se habría de contemplar por escrito tal y como exige el art. 6.1 DLTD.

En consecuencia, esta prohibición desactivaría cualquier oportunidad de que aflore una retribución en especie.

Las empresas deberán justificar el uso exclusivo con fines laborales de los medios, equipos y herramientas. Por ello, es muy recomendable la existencia de “firewalls” que restrinjan el acceso a otros contenidos que no sean de carácter laboral, así como un control del correcto uso de los equipos mediante la instalación de sistemas de monitorización a través de software espía tales como manicTime, workMeter... que aseguren que el trabajador utiliza el dispositivo con fines profesionales.

Son muchas las opiniones de expertos fiscales las que abogan de forma contundente por delimitar en el acuerdo de trabajo a distancia que los bienes cedidos se entregan exclusivamente para el desempeño de su tarea laboral. En esta línea, D. Manuel de Miguel Monterrubio, quien está al frente de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, en la Cátedra de Tributación Empresarial de Deloitte Legal en la Universidad Pontificia Comillas, sostuvo esta interpretación. Asimismo, el experto fiscal José Pedreira, coordinador del Grupo de Expertos en IRPF de la Asociación Española de Asesores Fiscales, sostiene que para evitar que la entrega de material necesario para teletrabajar se considere pago en especie, teniendo

---

<sup>36</sup> Chico de la Cámara, P., Aspectos tributarios controvertidos del “teletrabajo”, *El Notario del Siglo XXI*, marzo-abril 2021, N°96, 2021. (disponible en: <https://www.elnotario.es/opinion/86-secciones/opinion/opinion/10629-aspectos-tributarios-controvertidos-del-teletrabajo> última consulta: 21/04/2021).

implicaciones en el IRPF, “es necesario redactar los acuerdos de trabajo a distancia con la mayor precisión posible” y que en el acuerdo quede acreditado con claridad que “los bienes entregados lo son, única y exclusivamente, para el desempeño del trabajo, existiendo una desconexión digital”.<sup>37</sup>

La libertad de pacto que rige en este aspecto en los convenios colectivos es una oportunidad para blindar y clarificar que la dotación suficiente de equipos es de carácter laboral, prohibiéndose el uso con fines particulares de las herramientas, desactivándose toda posibilidad de una afloración de renta en especie.

Entre los pocos Convenios Colectivos que han actualizado sus contenidos a la nueva normativa encontramos el Convenio Colectivo Radio Televisión Española (BOE 22-12-2020, núm 332), el cual establece:

*“los equipos que se empleen para la realización del teletrabajo serán de la empresa y no podrán ser utilizados para fines particulares [...]*

## 8. CONCLUSIONES ACERCA DE LA DOTACIÓN SUFICIENTE DE EQUIPOS DEL ART. 11 DLTD, MARCO DE TRIBUTACIÓN Y DE COTIZACIÓN.

### 8.1. Supuestos de uso exclusivamente laboral, prohibición de uso particular.

#### 8.1.1. Marco de tributación.

En lo que se refiere a la retención fiscal y considerando el art. 42 de la LIRPF en relación con el artículo 17.3 DLTD, la prohibición de uso particular elimina de inmediato la posibilidad de que se considere percepción en especie. Tal y como se vió anteriormente, la posibilidad de pacto para usos particulares ofrece una oportunidad *sensu contrario* para prohibir y excluir el uso de los bienes cedidos por parte del cesionario para sus fines particulares. En consecuencia, las herramientas que la empresa ponga a disposición del trabajador para desarrollar su actividad a distancia y cuyo destino sea exclusivamente profesional (ordenador, teléfono móvil...) no deben tributar en el IRPF.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Pedreira Menéndez, J., “Así afecta al IRPF la nueva ley del teletrabajo”, *Consumer*, 6 de octubre de 2020. (disponible en: <https://www.consumer.es/economia-domestica/trabajo/ley-teletrabajo-afecta-irpf.html>; última consulta 21/04/2020).

<sup>38</sup> Aragón Gómez, C., ¿A la luz del RD-Ley 28/2020, hay que cotizar y tributar por el portátil o el móvil de empresa?, El Foro de Labos, toda la actualidad social y laboral (disponible en <https://forodelabos.blogspot.com/2020/09/a-la-luz-del-rd-ley-2820202-hay-que.html>; última consulta 12/04/2021).



### 8.1.2. Marco de cotización.

En el ámbito de la Seguridad Social sigue una lógica muy similar. Tal y como establece el artículo 147.1 LGSS la base de cotización está constituida por:

*“por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, tanto en metálico como en especie, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser esta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena”*

En relación con las partidas en especie el art. 23.1. B) RD 2064/1995 determina que constituyen 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, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda”*

En consecuencia, no se debería incluir en la base de cotización el coste de aquellas herramientas de trabajo puestas a disposición del empleado cuya finalidad sea exclusivamente laboral. Si la empresa permite, sin embargo, su uso particular, sería necesario cotizar por la parte que corresponda.<sup>39</sup>

## 8.2. Supuestos en los que se pacte un uso particular de los equipos.

### 8.2.1. Marco de tributación.

En lo que se refiere a la valoración, dada la inexistencia de especialidades al respecto en el contenido del artículo 43. 1º, debemos remitirnos a la regla general en virtud de la cual las rentas en especie se valorarán por su valor normal de mercado. No obstante, surgen múltiples dudas al respecto. Seguidamente, dada la incertidumbre existente, considero de muy acertada aplicación el procedimiento recogido en la Disposición adicional segunda del RIRPF. Este establece que las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los rendimientos de trabajo en especie que satisfagan, podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración de dichas rentas, conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente. La referida solicitud habrá de ir acompañada de una

---

<sup>39</sup> *Ibid.*

propuesta de valoración. Aprovechando la existencia de este procedimiento, quisiera elaborar una propuesta de valoración por fines puramente académicos atendiendo al criterio de disponibilidad.

En primer lugar, atendamos a un supuesto de un ordenador portátil cuyo valor de mercado es 1.200 €. Si tal ordenador se cediera como una retribución al trabajador para su pleno uso con fines particulares (supuesto de entrega), la valoración a efectos de tributación sería de 1.200 €. No obstante, en el supuesto que nos ocupa lo que existe es una cesión de uso de los equipos, es decir, un supuesto de uso.

Asimismo, la Ley del Impuesto en su artículo 43. 1. 1º b) prescribe que, en los supuestos de utilización de vehículos automóviles, su valoración será del 20% anual del coste de adquisición. Para tratar de calcular el valor de mercado de la cesión de uso de los equipos he tomado como referencia la Tabla de coeficientes de amortización lineal del artículo 12, del Capítulo II de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (en adelante, LIS). En esta tabla el coeficiente lineal máximo para los “Equipos para procesos de información” es de un 25%. Igualmente, para “Mobiliario” es de un 10%. Si bien estos criterios de amortización no sólo tienen en cuenta el uso, sino que consideran más variables tales como la obsolescencia o el paso del tiempo, ello no impide que podamos obtener un resultado aproximativo.

TABLA N°1	Valor de mercado (€)	Amortización (%)	Criterios de disponibilidad para usos particulares.		
			80%	50%	38%
<b>Ordenador</b>	1.200,00 €	25%	240,00 €	150,00 €	115,08 €
		20%	192,00 €	120,00 €	92,06 €
		15%	144,00 €	90,00 €	69,05 €
<b>Teléfono Móvil</b>	600,00 €	25%	120,00 €	75,00 €	57,54 €
		20%	96,00 €	60,00 €	46,03 €
		15%	72,00 €	45,00 €	34,52 €
<b>Tablet</b>	500,00 €	25%	100,00 €	62,50 €	47,95 €
		20%	80,00 €	50,00 €	38,36 €
		15%	60,00 €	37,50 €	28,77 €
<b>Silla ergonómica</b>	250,00 €	15%	30,00 €	18,75 €	14,39 €
		10%	20,00 €	12,50 €	9,59 €
		5%	10,00 €	6,25 €	4,80 €

*Fuente: Elaboración propia.*

En la Tabla N°1 para distintos porcentajes de amortización he considerado diversos porcentajes de disponibilidad para fines particulares para identificar la parte correspondiente al uso particular (pues sólo habría que tributar por ésta).<sup>40</sup> Así, obtenemos un rango estimativo del impacto que la consideración de tales equipos como rendimientos en especie tendría en la Base Imponible.

Adicionalmente, para tratar de hallar un valor de mercado alternativo de la cesión de los equipos he utilizado los valores de leasing de las diferentes herramientas, multiplicando, a su vez, por criterios de disponibilidad para fines particulares.

<b>TABLA N°2</b>	<b>Precio leasing mensual</b> (€/mes)	<b>Precio leasing anual</b> (€/año)	<b>Criterios de disponibilidad para usos particulares.</b>		
			80%	50%	38%
<b>Ordenador</b>	30 (€/mes)	360 (€/año)	288,00 €	180,00 €	138,10 €
<b>Teléfono Móvil</b>	20 (€/mes)	240 (€/año)	192,00 €	120,00 €	92,06 €
<b>Tablet</b>	15 (€/mes)	180 (€/año)	144,00 €	90,00 €	69,05 €
<b>Silla ergonómica</b>	10 (€/mes)	120 (€/año)	96,00 €	60,00 €	46,03 €

*Fuente: Elaboración propia.*

Por otro lado, si bien tales ejemplos se ajustan al criterio de “*disponibilidad*” para fines particulares, nada impediría que la AEAT estableciera un criterio de “*utilización efectiva*” para discernir entre el grado de afectación a actividades empresariales y a fines privados. No obstante, entrañaría una cierta dificultad técnica establecer un método para conseguir el grado de utilización efectiva de los equipos con fines privados.

### 8.2.2. Marco de cotización.

En materia de Seguridad Social, el artículo 23.1.B. b) RD 2064/1995, por el que se aprueba el Reglamento General sobre cotización y liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, establece que la valoración de las percepciones en especie satisfechas

<sup>40</sup> Aragón Gómez, C., ¿A la luz del RD-Ley 28/2020, hay que cotizar y tributar por el portátil o el móvil de empresa?, El Foro de Labos, toda la actualidad social y laboral (disponible en <https://forodelabos.blogspot.com/2020/09/a-la-luz-del-rd-ley-2820202-hay-que.html>; última consulta 12/04/2021).

por los empresarios vendrá determinada por el coste medio que suponga para los mismos la entrega del bien, derecho o servicio objeto de la percepción.

### **8.3. Supuestos en los que ni se prohíba ni se pacte un uso particular de los equipos.**

Las principales controversias jurídicas se ciernen en torno a este tipo de situaciones jurídico-laborales en las que, por un lado; no se ha prohibido el uso particular de los equipos desactivando la disponibilidad para usos particulares ni, por otro lado, se ha pactado la posibilidad de que se empleen los equipos con fines personales, entrando en el terreno de las percepciones en especie.

#### *8.3.1. Siguiendo el criterio de la AEAT y de la Inspección de Trabajo.*

Tal y como se ha analizado, el criterio de la AEAT no reside en la utilización efectiva para el empleo de los bienes con fines particulares, sino que se centra en el criterio de la “disponibilidad”. En consecuencia, reiterada jurisprudencia se ha acogido a este criterio para supuestos de uso mixto de los vehículos de empresa. Asimismo, las más recientes sentencias de la Audiencia Nacional que se han analizado, acogiéndose a la realización efectiva de jornada de trabajo fijada por el convenio aplicable han establecido una disponibilidad de entorno al 80% (24 horas sábados, domingos, festivos y vacaciones y 16 los días laborales) (SAN Sala de lo Contencioso, 22 enero de 2020, Rec. N° 534/2017).

En referencia a lo mencionado, el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) ha advertido que Hacienda podrá considerar los dispositivos cedidos como retribución en especie salvo pacto específico en contrario.<sup>41</sup> Por ello, si la empresa en el acuerdo de trabajo a distancia no ha delimitado la imposibilidad de emplear los equipos con fines privativos, la Administración tributaria entiende que existe una verdadera disponibilidad por parte del cesionario para emplear los equipos con tales fines. Es el resultado de un automatismo entre la disponibilidad para emplear las herramientas con fines particulares y su consideración como renta en especie. Con independencia de que haya existido un pacto retributivo entre la empresa y el trabajador para el empleo de estos equipos con fines particulares, la Hacienda los considerará percepciones en especie.

---

<sup>41</sup> REAF asesores fiscales, Planificación Renta 2020, *Presentación Planificación Renta 2020 por parte del Registro de Economistas Asesores Fiscales*.

8.3.2. *Acogiéndonos al criterio interpretativo en relación con STS 21 de diciembre de 2005. Uso particular de carácter residual.*

A la luz de la resolución STS (Social) de 21 de diciembre de 2005, el uso mixto del vehículo debe estar pactado, de manera que, a falta de pacto, cuando el vehículo se facilita como herramienta de trabajo, tolerándose su uso residual para fines particulares, no existe retribución salarial.

En consecuencia, ante una cesión de herramientas de trabajo en la que el trabajador las utilice con fines particulares de forma accesorio, irrelevante y residual; y en la que no se haya previsto o pactado entre las partes contratantes un carácter retributivo para el empleo de las herramientas con estos fines, no nos vamos a encontrar ante una retribución salarial en especie.

Se otorga así, una preeminencia y necesidad de un pacto retributivo, es decir, la existencia de un sinalagma contractual en el que las partes pacten que la utilización con fines particulares de estas herramientas obedezca a una contraprestación y a una finalidad retributiva. Consecuentemente, el supuesto de uso mixto requiere de la existencia de pacto.

En conclusión, si el contenido de la referida resolución se aplicara de forma análoga al objeto de este apartado; la cesión de herramientas en la que ni se prohíbe ni se pacta el uso con fines particulares de los equipos, concluiríamos:

*Marco de tributación.*

Con arreglo a este criterio interpretativo, las herramientas que la empresa ponga a disposición del trabajador para desarrollar su actividad a distancia no deben tributar en el IRPF.

*Marco de cotización.*

De acuerdo con este criterio, no nos encontramos ante una renta en especie. Por ende, no es computable en la base de cotización de acuerdo con el 147.1 LGSS y el art. 23.1. B) RD 2064/1995.

## 9. LA COMPENSACIÓN DE GASTOS Y SUS IMPLICACIONES FISCALES Y DE COTIZACIÓN.

### 9.1. Características de la compensación de gastos prevista en el art. 12 DLTD.

Artículo 12. El derecho al abono y compensación de gastos.

*1. 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.*

*2. Los convenios o acuerdos colectivos podrán establecer el mecanismo para la determinación, y compensación o abono de estos gastos.*

#### 9.1.1. Concepto de gastos.

Si bien el artículo 11 DLTD obliga a la empresa a proporcionar los bienes que son necesarios para el desarrollo de la actividad, es lógico pensar que dicha obligación de proporcionar herramientas entraña un gasto, al que no puede referirse el artículo 12. Más concretamente se refiere a aquellos gastos corrientes que están relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados a la actividad laboral. Adicionalmente, no puede tratarse de los costes de mantenimiento de los equipos mencionados en tanto en cuanto esta obligación emana del artículo 11 DLTD. En consecuencia, los gastos a los que se refiere el artículo 12 son los costes asociados al uso de los medios.<sup>42</sup>

Así, aquellos aspectos conceptos que encajarían en este precepto podrían ser el suministro eléctrico necesario para el uso de los equipos. Se trata de un gasto imputable a la empresa, aunque sólo en la parte que esté estrictamente relacionado con la actividad laboral. Además, el acondicionamiento térmico y lumínico de la estancia también parece como el segundo ítem en este concepto, dado que el uso adecuado de los medios exige dicho acondicionamiento.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Gómez Abelleira, F. J. (2020). *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*. Tirant lo Blanch, pp. 79-80.

<sup>43</sup> *Ibid.*

### 9.1.2. *Naturaleza Extrasalarial.*

En primer lugar, se podría sostener el carácter y la naturaleza extrasalarial de la compensación de gastos que prevé el artículo 12 DLTD. Esta naturaleza extrasalarial de la compensación de gastos es evidente en la medida que estas cantidades compensen de manera objetiva los gastos razonablemente estimados de la actividad a distancia de que se trate y en la medida en que no nos encontremos ante supuestos claros de sobrecompensación. Se considera salarial todos los bienes o servicios que los trabajadores reciben de la empresa que tiendan a retribuir la prestación de servicios. El art. 26.2 ET establece:

“No tendrán consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral”.

Seguidamente, se ha de tener en cuenta que su naturaleza extrasalarial no impide que estén sujetos a tributación y cotización. Originariamente, si existía una sintonía entre las partidas salariales, la base de retención y la base de cotización. Sin embargo, a día de hoy existen conceptos salariales que no tributan por las exenciones previstas en el art. 43 LIRPF (por ejemplo, la entrega de acciones), así como conceptos extrasalariales que cotizan y tributan (por ejemplo, el quebranto de moneda).<sup>44</sup>

En consecuencia, el carácter extrasalarial de la compensación de gastos “*relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de su actividad laboral*”, no obsta a que sean conceptos computables en la base de cotización y a que sean objeto de tributación, tal y como veremos más adelante.

### 9.1.3. *El papel de la negociación colectiva.*

El artículo 12 en su apartado segundo otorga un al convenio o acuerdo colectivo una doble función: establecer el mecanismo para la determinación de los gastos y articular la forma de compensación o abono de las cantidades. Así, este nuevo marco normativo

---

<sup>44</sup> Aragón Gómez, C., ¿A la luz del RD-Ley 28/2020, hay que cotizar y tributar por el portátil o el móvil de empresa?, El Foro de Labos, toda la actualidad social y laboral (disponible en <https://forodelabos.blogspot.com/2020/09/a-la-luz-del-rd-ley-2820202-hay-que.html>; última consulta 12/04/2021)

obligará a muchos convenios sectoriales y empresariales a actualizarse.<sup>45</sup> Lo primero parece referirse a un mecanismo de liquidación, es decir, de determinación de la cantidad líquida que debe corresponder en concepto de gastos. Lo segundo a la forma de pago y a su periodificación.<sup>46</sup>

Atendiendo al artículo 12 DLTD, parece referirse a una compensación a tanto alzado. En consecuencia, se trataría de una cantidad a pagar, mensualmente con la nómina, y que varíe o fluctúe en proporción al tiempo trabajado a distancia.

A modo de ejemplo, uno de los pocos convenios que hasta la fecha ha actualizado su regulación en materia de teletrabajo ha sido el Convenio Colectivo para las Cajas y Entidades Financieras de Ahorro establece en su artículo 14.6:

*“Adicionalmente a la dotación de medios y compensaciones establecidas en los apartados anteriores, por la totalidad de los gastos restantes que por cualquier concepto pudiera tener la persona trabajadora por el hecho de prestar servicios a distancia percibirá una cantidad máxima de 55 Euros mensuales, que se abonará en proporción al porcentaje de jornada acordada en teletrabajo”.*

#### 9.1.4. La concreción de los gastos en el acuerdo de trabajo a distancia.

Tal y como veíamos anteriormente, el artículo 7 DLTD prescribe obligatoriedad de que exista una enumeración en el acuerdo de trabajo a distancia. Esta enumeración tendrá, innegablemente, un carácter contractual. Sin embargo, no puede contravenir el mandato normativo del artículo 12 que se plantea de dos formas, positiva (el desarrollo del trabajo debe ser sufragado o compensado por la empresa) y negativa (no podrá suponer la asunción por el trabajador de gastos relacionados con los equipos). Consecuentemente, la enumeración de los gastos que contenga el acuerdo de trabajo a distancia poseerá carácter vinculante siempre que no acabe privando al trabajador del mandato imperativo que prevé el artículo 12 DLTD.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> Observatorio del Trabajo a Distancia, Los medios y costes del teletrabajo: Aproximación a la negociación colectiva, enero de 2021, p. 1.

<sup>46</sup> Gómez Abelleira, F. J. (2020). *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*. Tirant lo Blanch, pp. 81.

<sup>47</sup> *Ibid.*



No obstante, si bien parece que la empresa deberá sufragar taxativamente los gastos en que incurra el trabajador a distancia, el Convenio Colectivo Radio Televisión Española (BOE 22-12-2020, núm. 332) establece:

*“Todos los costes asociados a la adaptación o mejora de las instalaciones domiciliarias, a las condiciones de trabajo y ambientales, así como los gastos de electricidad, agua, calefacción, etc, correrán por cuenta de la persona trabajadora”.*

Asimismo, el Convenio de empresas vinculadas a Telefónica de 2019 (BOE-A-2019-16313) establece que todos los costes asociados a la adaptación o mejoras de las instalaciones domiciliarias a las condiciones de trabajo y ambientales, así como los gastos de electricidad, agua, calefacción, etc., correrán por cuenta del empleado.

En atención al nuevo marco legislativo, considero que lo contenido en ambos Convenios contraviene el mandato normativo del artículo 12, en la medida en que este prescribe que el desarrollo del trabajo a distancia debe ser compensado por la empresa.

## **9.2. Implicaciones en el IRPF de la compensación de gastos prevista en el art. 12 DLTD.**

Utilizando como referencia la ponencia de D. Manuel de Miguel Monterrubio, Subdirector General de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Cátedra Deloitte Legal de Tributación Empresarial acerca de las potenciales implicaciones fiscales derivadas del teletrabajo; en lo que se refiere a la compensación de gastos relacionados con los equipos hemos de distinguir entre dos situaciones distintas.

### *9.2.1. Compensación de gastos específicos.*

En relación con el primero de los escenarios, considero relevante hacer mención de lo contenido en la Consulta DGT V0932-14, de 2 de abril:

*“Por lo que se refiere a la compensación por el gasto producido por la utilización del servicio de telefonía, si tal compensación se limita a reembolsar a los empleados por los gastos ocasionados por esa utilización en el desarrollo de su trabajo cabe afirmar que no comporta para ellos un supuesto de obtención de renta, es decir, no se entiende producido el hecho imponible del impuesto.”*

Del contenido de tal resolución se extrae que no se produce el hecho imponible del IRPF. En este aspecto tomamos como referencia el art. 6 LIRPF. Este describe el hecho imponible, prescribiendo en su apartado 5 que se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo.<sup>48</sup>

Por consiguiente, la referida consulta estima que es necesaria una justificación documental para que no dé lugar a la realización del hecho imponible. El art. 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre EDL 2003/149899, General Tributaria, dispone que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”. Por ello, en esta resolución la DGT considera que las hojas de gasto formalizadas por los empleados constituyen un medio de prueba, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto la valoración de tales pruebas.

En conclusión, esta compensación de gastos específicos no estaría sujeta a gravamen. No obstante, requiere la necesaria aportación de prueba, que generalmente se tratará de facturas como justificación documental. Se trata, por ende, de un gasto suplido compensado por el empresario al trabajador (art. 26.2 ET). No existe una consideración como retribución dineraria, sino que se trata de un reembolso o devolución del importe que ha invertido la persona trabajadora. Así las cosas, este método de compensación permitiría deducir el IVA soportado por la adquisición de un activo material frente a las limitaciones que establece el artículo 95. Dos de la LIVA.<sup>49</sup>

Si bien el artículo 12 parece referirse a compensaciones a tanto alzado, nada impide que pueda albergar compensaciones de gastos específicos. El problema radica en que resulta muy difícil, con la regulación actual, poder distinguir entre el gasto incurrido por el trabajador para el desempeño de su actividad laboral, de los derivados de su vivienda.

---

<sup>48</sup> Candamio Boutureira, J. J., Trabajo a distancia: dudas sobre fiscalidad y cotización, *Iberley, Portal de información jurídica*. (disponible en: <https://www.iberley.es/revista/trabajo-distancia-dudas-sobre-fiscalidad-cotizacion-496> ; última consulta 15/03/2021).

<sup>49</sup> Chico de la Cámara, P., Aspectos tributarios controvertidos del “teletrabajo”, *El Notario del Siglo XXI*, marzo-abril 2021, N°96, 2021. (disponible en: <https://www.elnotario.es/opinion/86-secciones/opinion/opinion/10629-aspectos-tributarios-controvertidos-del-teletrabajo> última consulta: 21/04/2021).

La forma de medir los gastos laborales derivados del pago de servicios tales como internet, fibra óptica, WIFI, agua, calefacción y otros, resulta muy compleja, siendo prácticamente imposible poder determinar qué porcentaje de las correspondientes facturas corresponde a gastos laborales. Por ello, la solución a la que se reconducen la mayoría de los convenios colectivos es a la compensación a tanto alzado.<sup>50</sup>

### 9.2.2. *Compensación a tanto alzado.*

En segundo lugar, en lo referente a la compensación dineraria a tanto alzado, hemos de atender al art. 42 LIRPF en su segundo apartado:

*“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.”*

Asimismo, es relevante la consulta de la DGT 299/2000 de 22 de febrero de 2000 se plantea el carácter de las cantidades abonadas al personal laboral en concepto de “prendas de trabajo”.

*“...las cantidades que se abonan a "tanto alzado" por el concepto de "prendas de trabajo", constituyen, en principio, un concepto retributivo mas, pues no existe constancia de que deban utilizarse y se empleen efectivamente para tal fin, es decir, para la adquisición de uniformes y demás prendas de trabajo necesarias para desempeñar el mismo.”*

En consecuencia, toda contraprestación monetaria a tanto alzado como compensación de los gastos incurridos por el trabajador en el pago de servicios (internet, fibra óptica, electricidad...) va a tener la consideración de renta dineraria. Y es que, la compensación a tanto alzado, con la legislación actual en la mano, no existe ningún atisbo de duda de que nos encontramos ante un supuesto de retribuciones dinerarias ex art. 101LIRPF. (Consultas V2553-19, de 19 de septiembre; V0976, de 26 de marzo y V2944-11 de 19 de diciembre).

Adicionalmente, a la hora de determinar una proporción para discernir entre los gastos profesionales del resto de gastos podría tomarse como referencia lo contenido en

---

<sup>50</sup> López Balaguer, M., *El Trabajo a distancia en el RDL 28/2020*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 167.

el art. 30.2.5º. b) LIRPF, esto es, un grado de afectación laboral de un 30% diario de los “gastos de agua, gas, electricidad, telefonía e internet”.<sup>51</sup>

Así las cosas, son varios los Convenios Colectivos los que prevén la compensación y abono de los gastos. En concreto pasamos a analizar los siguientes:

a. Convenio colectivo BP Oil España SAU (BOE 6-2-2018, núm. 33):

*“Los empleados que prestan servicios en régimen de teletrabajo perciben un complemento salarial de 6.407,52 € anuales. Dicha cantidad compensará, aparte de la incomodidad que pudiera suponer tener la oficina en el domicilio, los gastos ordinarios de calefacción, luz, limpieza, así como cualquier otro de similar naturaleza. [...]*

b. Convenio Colectivo Cajas de Ahorro (BOE 23-11-2020, núm. 316):

*“d) adicionalmente, “y a opción de la empresa” podrá facilitar la trabajador teclado, ratón y pantalla o bien compensarle con una cantidad a tanto alzado de 130 €. En este concreto caso, el trabajador deberá justificar el gasto mediante facturas.*

*Además, se abona a la persona trabajadora 55 € mensuales “en proporción al porcentaje de jornada acordada en teletrabajo” para compensar la totalidad de los gastos restantes.”*

Todos los importes a los que se alude en ambos supuestos son compensaciones a tanto alzado o de carácter estimativo. No están justificando gastos específicos o suplidos, sino que fijan un importe estimativo para la compensación de los gastos a los que se refiere. Tal y como se describió arriba, tales importes son indiscutiblemente retribuciones dinerarias en tanto en cuanto el RDL 28/2020 no ha configurado esos conceptos como percepciones exentas de tributar.

### **9.3. Implicaciones en la base de cotización de la compensación de gastos prevista en el art. 12 DLTD.**

A efectos de cotización, en la medida en que no se encuentra expresamente excluida de la base de cotización de conformidad con el art. 147.2 LGSS, esta

---

<sup>51</sup> Chico de la Cámara, P., Aspectos tributarios controvertidos del “teletrabajo”, *El Notario del Siglo XXI*, marzo-abril 2021, N°96, 2021. (disponible en: <https://www.elnotario.es/opinion/86-secciones/opinion/opinion/10629-aspectos-tributarios-controvertidos-del-teletrabajo> última consulta: 21/04/2021).

compensación debe computarse a efectos de cálculo de las correspondientes cuotas. Con anterioridad, el art. 109.2 c) LGSS de 1994 prescribía que aquellas cantidades que se abonasen en concepto de indemnización por desgaste de útiles o herramientas, no se computaban en la base de cotización, cuando tales gastos fuesen efectivamente realizados por el trabajador y hubiesen sido los normales de tales útiles o herramientas.<sup>52</sup>

No obstante, con motivo de la reforma operada por el art. 17 RD-Ley 20/2012 este concepto desapareció de la relación de partidas exentas y, por ende, debe considerarse incluida en la base de cotización.

Por consiguiente, sólo pueden excluirse de la base de cotización aquellos conceptos que se hayan expresamente relacionados con el art. 147.2 LGSS en tanto en cuanto esta lista es de carácter exhaustivo, por lo que, si un concepto no se encuentra contenido en tal relación, debe entenderse incluido dentro de la correspondiente base.<sup>53</sup> Dado que el 147 LGSS considera que se deben incluir en la base de cotización todas las remuneraciones que perciba el trabajador, ya sea en metálico o en especie, cualquiera que sea su forma o denominación. No existe, por tanto, base legal alguna para asimilar la compensación de gastos prevista en el art. 12 DLTD, a indemnizaciones exentas, de IRPF o de cotización.<sup>54</sup>

Si bien es cierto que la compensación de gastos no se encuentra incluida en los supuestos excluidos de la base de cotización en el artículo 147.2 LGSS, es discutible que una compensación de gastos pueda considerarse “remuneración por razón del trabajo que realice por cuenta ajena” a la que se refiere el art. 147.1 LGSS, por cuanto no supone un beneficio derivado de la acción de trabajo.<sup>55</sup> Así, pagar un gasto en que se ha incurrido previamente no supone una remuneración por el trabajo, ya que un trabajo se remunera, mientras que los gastos se compensan o se resarcan.<sup>56</sup>

---

<sup>52</sup> Aragón Gómez, C., ¿A la luz del RD-Ley 28/2020, hay que cotizar y tributar por el portátil o el móvil de empresa?, El Foro de Labos, toda la actualidad social y laboral (disponible en <https://forodelabos.blogspot.com/2020/09/a-la-luz-del-rd-ley-2820202-hay-que.html>; última consulta 12/04/2021)

<sup>53</sup> *Ibid.*

<sup>54</sup> Candamio Boutureira, J. J., Trabajo a distancia: dudas sobre fiscalidad y cotización, *Iberley, Portal de información jurídica*. (disponible en: <https://www.iberley.es/revista/trabajo-distancia-dudas-sobre-fiscalidad-cotizacion-496> ; última consulta 15/03/2021).

<sup>55</sup> López Balaguer, M., *El Trabajo a distancia en el RDL 28/2020*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 167.

<sup>56</sup> Gómez Abelleira, F. J. (2020). *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*. Tirant lo Blanch, p. 80.

A pesar de esta posible consideración, expertos fiscales y en materia de Seguridad Social apuntan a que lo más prudente es cotizar a la seguridad social y tributar al IRPF por las compensaciones de gastos que perciban los trabajadores a distancia. Mientras no se modifique el art. 147.2 LGSS tanto las compensaciones por gastos específicos (suplidos) como las compensaciones a tanto alzado habrán de cotizar.

## 10. LA NECESIDAD Y URGENCIA DE REFORMA EN MATERIA DE TELETRABAJO EN EL ÁMBITO FISCAL.

### **10.1. Proyecto de Ley de trabajo a distancia (procedente del Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre).**

Actualmente se está tramitando el Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, como un Proyecto de Ley. Asimismo, la comisión competente para su estudio es la Comisión de Trabajo, Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, habiéndose abierto el período de enmiendas desde noviembre de 2020 hasta febrero de 2021.

Seguidamente, de las múltiples enmiendas existentes en el índice de enmiendas al articulado que publica el Congreso de los Diputados son varias las que nos son de interés en materia fiscal.

#### *10.1.1. Enmienda número 36, del Grupo Parlamentario Ciudadanos.*

En la referida enmienda, propone la adición de una disposición adicional de modificación de la LIRPF. Establece así, que con efectos desde la entrada en vigor de dicha ley se añada una nueva letra g) del apartado 3 del artículo 42 LIRPF.

Artículo 42. Rentas en especie. [...]

3. Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie. [...]

g) Los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la prestación laboral a distancia, de conformidad con el inventario incorporado en el acuerdo referido en el artículo 7 y con lo establecido, en su caso, en el convenio o acuerdo colectivo de aplicación, que sean cedidos por la empresa a la persona trabajadora para el desempeño de su actividad laboral, en los términos previstos en la Ley X/XX, de trabajo a distancia.

### *10.1.2. Enmienda número 61 del Grupo Parlamentario Popular.*

Se añade una Disposición adicional cuarta que introduciría una serie de modificaciones en la LIRPF:

1. Se incluye una nueva letra c) en el apartado segundo del artículo 42:
  - c) La dotación y mantenimiento por parte de la empresa, de todos los equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la actividad, incluidos aquellos casos en los que la prestación de la actividad laboral se realice de modo alternativo a su desarrollo presencial en el centro de trabajo de la empresa.
2. Se modifica el apartado d) del apartado primero del artículo 17.

Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo [...]

  - d) Igualmente, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos relacionados con los equipos y herramientas vinculados al desarrollo de su actividad laboral, en su caso, con el límite que reglamentariamente se establezca.

### *10.1.3. Enmienda número 43 del Grupo Parlamentario Popular.*

Esta enmienda pretende modificar el Apartado VI de la exposición de motivos, de tal forma que estableciera:

“La Disposición adicional cuarta regula determinados aspectos en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido, por una parte, aclara que la dotación de equipos y de herramientas necesarios para la prestación del trabajo, no da lugar a la existencia de una retribución en especie y, por otra, se introduce una regulación específica que exonera de gravamen la compensación de los gastos incurridos por parte del trabajador para el desarrollo de la actividad no presencial.”

### *10.1.4. Enmienda número 54 del Grupo Parlamentario Popular.*

Esta enmienda persigue añadir un tercer apartado al artículo 12 DLTD que rece:

“El abono y la compensación de estos gastos quedarán exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con independencia de su compensación retribuida o en especie.”

## **10.2. Análisis de las enmiendas, propuestas y Derecho comparado.**

### *10.2.1. Análisis de las enmiendas y propuestas.*

En primer lugar, en referencia a la cesión de los equipos, considero que la enmienda número 61 del Grupo Parlamentario Popular acierta en la inclusión de la cesión de los equipos en los supuestos de no sujeción, en el artículo 42.2 LIRPF.

Asimismo, en atención a la argumentación jurídica esgrimida con anterioridad, la transcendencia de los fines profesionales a los que dicha cesión responde, supera y eclipsa cualquier fin de carácter privativo y, por ende, considero que no tendría lugar el hecho imponible. Ello justificaría su carácter de no sujeción, y no tanto de exención como sostiene el Grupo Parlamentario Ciudadanos.

No obstante, especificaría y añadiría que para que se consideren rentas no sujetas, la cesión de los equipos ha de responder a fines exclusivamente laborales, prohibiéndose su uso con fines particulares. Por consiguiente, aquellos supuestos en que se pacte el uso con fines privativos no se subsumirían en este supuesto de no sujeción.

En segundo lugar, con respecto al reembolso de los gastos considero que la enmienda número 54 del Grupo Parlamentario Popular es acertada, en la medida que exonera de gravamen la compensación de los gastos. Consecuentemente, la modificación del artículo 17 LIRPF que propone la enmienda número 61 me resulta muy acertada desde un punto de vista de técnica legislativa. Asimismo, para evitar supuestos de sobrecompensación introduciría una serie de límites que deberían desarrollarse en el RIRPF. Más concretamente, lo equipararía a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia y, por ende, considero que su inclusión en el artículo 9 RIRPF sería muy acertada.

Adicionalmente, resulta sorprendente que ninguna de las enmiendas aborde el impacto que la compensación de gastos tiene en la base de cotización. En consecuencia, recomendaría que se introdujera un apartado en el art. 147.2 LGSS para que la compensación de gastos no sea computable en la base de cotización. Ello permitiría evitar



cualquier tipo de distorsión o asimetría entre la base de tributación y de cotización. Urge así, una reflexión sobre el cómputo en las bases de cotización de gastos directamente afectos a la actividad laboral, y que en nada lucran el desempeño del empleado por cuenta ajena, ni pueden suponer un rendimiento del trabajo.<sup>57</sup>

Finalmente, quisiera incidir en otro de los interrogantes en clave tributaria que derivan de esta situación laboral. De conformidad con el artículo 11 LIS, todos aquellos gastos correlacionados con los ingresos que acometan las empresas podrían ser fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. Por consiguiente, estas compensaciones a tanto alzado para reembolsar el consumo que el asalariado realiza en su domicilio particular deberían ser fiscalmente deducibles en el IS. No obstante, el hecho de que la factura del gasto refleje el nombre del asalariado va a suponer un obstáculo para que la AEAT califique dicho gasto como “propio de la entidad” y, por ende, deducible fiscalmente. Así las cosas, podría llevarse a cabo un split de la factura, sufragándose directamente una proporción por la empresa.<sup>58</sup>

#### *10.2.2. Derecho Comparado.*

En esta línea, tomando como referencia la exposición de Deloitte Legal en la Jornada Cátedra Deloitte Legal de Tributación Empresarial, “Remote working: experiencias en otras jurisdicciones”, podemos atender a cuál ha sido la respuesta legislativa de los países del entorno europeo en esta materia.

Con respecto a la dotación de los equipos: son múltiples los países que han considerado que el equipo de trabajo proporcionado por la compañía no ha de estar sujeta a tributación. Así lo ha estipulado el marco normativo de Reino Unido, Países Bajos, Irlanda, Bélgica, Francia, Estados Unidos, Méjico, Brasil, Hong Kong, Singapur, Corea del Sur, Australia y Nueva Zelanda, entre otros.

En lo referente a la compensación o reembolso de los gastos: Con motivo de la pandemia Reino Unido ha establecido una exención por el reembolso de gastos de suministros de hasta 6 GBP/día; en Italia la compensación de tales gastos está exenta

---

<sup>57</sup> López Balaguer, M., *El Trabajo a distancia en el RDL 28/2020*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 168.

<sup>58</sup> Chico de la Cámara, P., Aspectos tributarios controvertidos del “teletrabajo”, *El Notario del Siglo XXI*, marzo-abril 2021, N°96, 2021. (disponible en: <https://www.elnotario.es/opinion/86-secciones/opinion/opinion/10629-aspectos-tributarios-controvertidos-del-teletrabajo> última consulta: 21/04/2021).

hasta un máximo de 8 EUR/día; el Gobierno de Irlanda estableció una exención de 3,20 EUR/día; en Países Bajos dicha compensación queda totalmente exenta; en Bélgica la compensación de gastos queda exenta siempre que no exceda los 126,95 EUR/mes. No obstante, en países tales como Francia o Alemania el reembolso de gastos queda sujeto a tributación.

### **10.3. Conclusión y motivos para llevar a cabo la reforma.**

El hecho de que el RD-Ley 28/2020 no haya configurado estos conceptos como percepciones exentas de tributar y de cotizar, no solo supone un coste adicional para las empresas (que van a ver incrementado el importe de la cuota patronal), sino que también reduce la percepción neta de los empleados (pues aumenta el importe de su cuota obrera y de su retención fiscal). Tristemente, esta decisión legislativa puede suponer un elemento adicional disuasorio a la suscripción de acuerdos de teletrabajo y, sin duda, exige aclaraciones urgentes por parte de la Dirección General de Tributos y de la Tesorería General de Seguridad Social para concretar cómo debemos proceder a calcular la parte correspondiente al uso profesional y al uso particular.<sup>59</sup>

Asimismo, podría suponer un lastre para la digitalización de múltiples sectores en España, en la medida en que incrementa la factura fiscal de quienes trabajan a distancia. Más allá de la potencial consideración como renta en especie de los equipos cedidos, la cual parece que podría evitarse con la prohibición del uso con fines particulares de los mismos; lo que inevitablemente tendrá un impacto en la base imponible de los trabajadores es la compensación a tanto alzado de los gastos. El experto fiscal José Pedreira, coordinador del Grupo de Expertos en IRPF de la Asociación Española de Asesores Fiscales, afirma que las compensaciones para sufragar gastos serán una renta dineraria sujeta a tributación, incrementando artificialmente la base imponible de los trabajadores con una renta que no les es disponible.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> Aragón Gómez, C., ¿A la luz del RD-Ley 28/2020, hay que cotizar y tributar por el portátil o el móvil de empresa?, El Foro de Labos, toda la actualidad social y laboral (disponible en <https://forodelabos.blogspot.com/2020/09/a-la-luz-del-rd-ley-2820202-hay-que.html>; última consulta 12/04/2021)

<sup>60</sup> Pedreira Menéndez, J., Urge modificar la regulación del teletrabajo en el IRPF, Expansión, 20 de febrero de 2021. (disponible en: <https://www.expansion.com/opinion/2021/02/20/602ff878468aebd8608b4663.html> ; última consulta: 7/03/2021).

En esta línea, el Observatorio del Trabajo a Distancia aboga por la reforma del DLTD para evitar que la dotación de equipos o la compensación de gastos tengan un impacto en materia fiscal y en la base de cotización de la Seguridad Social. Asimismo, argumenta que este impacto sería constitutivo de una vulneración del derecho de igualdad entre trabajadores presenciales y a distancia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4 del DLTD, así como en el AMET.

Hasta la fecha la Administración Tributaria no se ha pronunciado al respecto, si bien considero que una resolución no solventaría la inseguridad jurídica existente ni las aristas ancladas a esta problemática. Asimismo, esta incertidumbre jurídica derivará inexorablemente en nuevas situaciones de conflictividad entre la AEAT y los administrados.

Asimismo, habida cuenta de que el plazo para la presentación de la declaración de la renta de 2020 se inició el pasado 7 de abril de 2021 y finalizará el próximo 30 de junio, la necesidad y urgencia de reforma es aún mayor.

Quisiera finalizar este trabajo instando tanto al legislador como a la Administración Tributaria para que avancen en la delimitación del marco normativo fiscal en materia de teletrabajo, de tal forma que se allane el camino para reducir la alta exposición al conflicto con la AEAT y se solvante la variada casuística en que deriva. Asimismo, considero que la seguridad jurídica fortalece las necesarias y sólidas bases de cooperación con la Administración Tributaria.

Sin seguridad jurídica, se ahuyenta la inversión y se desincentiva el emprendimiento.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> Durán-Sindreu Buxadé, A., ¿Preocupa de verdad la fiscalidad del teletrabajo?, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria* (disponible en <https://www.politicafiscal.es/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>; última consulta 15/04/2021).

## 11. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES.

### 11.1. Legislación.

1. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (Gaceta de Madrid núm. 206, de 25/07/1889).
2. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE. núm. 312, de 29/12/1992).
3. Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de prevención de Riesgos Laborales. (BOE núm. 269, de 10/11/1995).
4. Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos a la Seguridad Social. (BOE núm. 22, de 25/01/1996).
5. Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. (BOE núm. 7, de 08/01/2000).
6. Acuerdo Marco Europeo sobre Teletrabajo de 2002.
7. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE núm. 302, de 18/12/2003).
8. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE núm. 285, de 29/10/2006).
9. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (BOE núm. 78, de 31/03/2007).
10. Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. (BOE núm. 168, de 14/07/2012).
11. Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Estatuto de los Trabajadores. (BOE núm. 255, de 24/10/2015).
12. Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. (BOE núm. 261, de 31/10/2015).

13. Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. (BOE núm. 67, de 14/03/2020).
14. Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medida urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19. (BOE núm. 73, de 18/03/2020).
15. Orden SND/399/2020, de 9 de mayo, para la flexibilización de determinadas restricciones del ámbito nacional, establecidas tras la declaración del estado de alarma en aplicación de la fase 1 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad. (BOE núm. 130, de 9/05/2020).
16. Orden SND/414/2020, de 16 de mayo, para la flexibilización de determinadas restricciones de ámbito nacional establecidas tras la declaración del estado de alarma en aplicación de la fase 2 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad. (BOE núm. 138, de 16/05/2020).
17. Orden SND/458/2020, de 30 de mayo, para la flexibilización de determinadas restricciones de ámbito nacional establecidas tras la declaración del estado de alarma en aplicación de la fase 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad. (BOE. Núm. 153, de 30/05/2020).
18. Real Decreto-ley 21/2020, de 9 de junio, de medidas urgentes de prevención, contención y coordinación para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. (BOE núm. 163, de 10/06/2020).
19. Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia. (BOE núm. 253, de 23/09/2020).
20. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados. Proyecto de Ley de trabajo a distancia (procedente del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre). 121/000034. (BOCG-14-A-34-2).

## **11.2. Jurisprudencia.**

1. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Social), sec. 2ª, del 23 de noviembre de 2004, nº 1048/2004, Rec. 4093/2004. [versión electrónica – base de datos Lefebvre. Ref. EDJ 2004/204792] Fecha de la última consulta: 03/03/2021.
2. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Social), sec. 1ª, del 26 de octubre de 2005, nº8174/2005, Rec. 3681/2005, FJ segundo. [versión electrónica

- base de datos Lefebvre. Ref. EDJ/272752J] Fecha de la última consulta: 15/03/2021.
3. Sentencia del Tribunal Supremo (Social), sec. 1ª, de 21 de diciembre de 2005, Rec. 104/2005, FJ cuarto. [versión electrónica – base de datos Lefebvre. Ref. EDJ 2005/256082] Fecha de la última consulta: 14/02/2021.
  4. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Social), sec. 2ª, del 31 de enero de 2006, nº 102/2006, Rec. 5920/2005, FJ segundo. [versión electrónica – base de datos CISS Laboral, Wolters Kluwer. Ref. CISS 13139/2006] Fecha de la última consulta: 14/02/2021.
  5. Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), Sección 4ª, de 13 de abril de 2009, Rec. nº. 439/2006, FJ cuarto. [versión electrónica – base de datos CEF. Ref. NFJ033180] Fecha de la última consulta: 05/03/2021.
  6. Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), Sección 4ª, de 1 de diciembre de 2010, Rec. nº. 194/2009, FJ octavo. [versión electrónica – base de datos CEF. Ref. NFJ041483] Fecha de la última consulta: 10/01/2021.
  7. Auto del Tribunal Supremo (Social), sec.1ª, A 20-03-2018, Rec. 1461/2017, FJ primero. [versión electrónica – base de datos Lefebvre. Ref. EDJ 2018/37554] Fecha de la última consulta: 20/01/2021.
  8. Auto del Tribunal Supremo (Social), sec.1ª, A 22-10-2019, Rec. 1461/2017, FJ primero. [versión electrónica – base de datos Lefebvre. Ref. EDJ 2019/731684] Fecha de la última consulta: 12/02/2021.
  9. Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), Sección 4ª, de 22 de enero de 2020, Rec. nº. 534/2017, FJ cuarto. [versión electrónica – base de datos Levfebvre. Ref. NFJ077484] Fecha de la última consulta: 06/04/2021.
  10. Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), Sección 4ª, de 22 de julio de 2020, Rec. nº. 115/2018. [versión electrónica – base de datos Levfebvre. Ref. EDJ 2020/625773] Fecha de la última consulta: 03/01/2021.
  11. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Social), sec. 2ª, del 27 de diciembre de 2005, nº 1136/2005, Rec. 5670/2005. [versión electrónica – base de datos Ref. EDJ 2005/282338] Fecha de la última consulta: 08/02/2021.
  12. Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), Sección 4ª, de 30 de marzo de 2011, Rec. nº. 84/2010. [versión electrónica – base de datos Levfebvre Ref. EDJ 2011/35027] Fecha de la última consulta: 17/03/2021.

13. Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), Sección 4ª, de 12 de diciembre de 2007, Rec. nº. 48/2005. [versión electrónica – base de datos Levfebvre Ref. EDJ 2007/265167] Fecha de la última consulta: 19/01/2021.
14. Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), Sección 2ª, de 25 de junio de 2009, Rec. nº. 71/2007. [versión electrónica – base de datos Levfebvre Ref. EDJ 2009/153388] Fecha de la última consulta: 10/04/2021.

### **11.3. Convenios Colectivos.**

1. Resolución de 23 de enero de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo de BP Oil España, SAU, para sus centros de trabajo en Madrid y Las Palmas. (BOE núm. 33, de 6 de febrero de 2018).
2. Resolución de 4 de mayo de 2018, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el XII Convenio Colectivo de Repsol Petróleo, SA. (BOE núm. 119, de 16/05/2018, páginas 50889 a 50992.)
3. Resolución de 23 de octubre de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y se publica el II Convenio colectivo de empresas vinculadas para Telefónica de España, SAU, Telefónica Móviles España, SAU y Telefónica Soluciones de Informática y Comunicaciones de España, SAU. (BOE núm. 273, de 13 de noviembre de 2019.)
4. Resolución 23 de noviembre de 2020, de la Dirección General del Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para las cajas y entidades financieras de ahorro. (BOE núm. 316, de 3 de diciembre de 2020).
5. Resolución de 15 de diciembre de 2020, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el III Convenio colectivo de la Corporación de Radio Televisión Española, S.M.E., SA. (BOE núm. 332, de 22 de diciembre de 2020).

### **11.4. Doctrina Administrativa.**

1. Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central 3221/2010 de 28 de septiembre de 2006. [versión electrónica- base de datos Lefebvre. Ref. EDD 2006/299200] Fecha de la última consulta: 10/03/2021.

2. Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central 156/2009 de 3 de diciembre de 2009. [versión electrónica- base de datos Lefebvre. Ref. EDD 2009/355283] Fecha de la última consulta: 10/03/2021
3. Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central 46/2005 de 15 de septiembre de 2010. [versión electrónica- base de datos Lefebvre. Ref. EDD 2010/250962] Fecha de la última consulta: 07/02/2021
4. Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central 2787/2014/00/00 de 04 de diciembre de 2017. [versión electrónica- base de datos Lefebvre. Ref. EDD/2017/302201] Fecha de la última consulta: 20/11/2020
5. Consulta de la Dirección General de Tributos V14/2000 de 22 de febrero de 2000. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2000/108926] Fecha de la última consulta: 07/10/2020
6. Consulta de la Dirección General de Tributos 2100/2000 de 20 de noviembre de 2000. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2000/115798] Fecha de la última consulta: 07/10/2020
7. Consulta de la Dirección General de Tributos 498/2001 de 9 de marzo de 2001. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2001/99682] Fecha de la última consulta: 08/10/2020.
8. Consulta de la Dirección General de Tributos 1482/2001 de 17 de julio de 2001. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2001/100512] Fecha de la última consulta: 23/11/2021
9. Consulta de la Dirección General de Tributos V2944/2011 de 19 de diciembre de 2011. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2011/324762] Fecha de la última consulta: 02/12/2021
10. Consulta de la Dirección General de Tributos V976/2013 de 26 de marzo de 2013. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2013/53298] Fecha de la última consulta: 23/11/2020
11. Consulta de la Dirección General de Tributos V932/2014 de 2 de abril de 2014. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2014/73350] Fecha de la última consulta: 15/02/2021
12. Consulta de la Dirección General de Tributos V1198/2016 de 23 de marzo de 2016. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2016/61336] Fecha de la última consulta: 15/02/2021



13. Consulta de la Dirección General de Tributos V1039/2018 de 24 de abril de 2018. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2018/78874] Fecha de la última consulta: 20/02/2021
14. Consulta de la Dirección General de Tributos V1336/2019 de 10 de junio de 2019. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2019/651063] Fecha de la última consulta: 21/04/2021
15. Consulta de la Dirección General de Tributos V2553/2019 de 19 de septiembre de 2019. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2019/714304] Fecha de la última consulta: 21/04/2021
16. Consulta de la Dirección General de Tributos V2909/2019 de 22 de octubre de 2019. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2019/729118] Fecha de la última consulta: 21/04/2021
17. Consulta de la Dirección General de Tributos V1873/2020 de 10 de junio de 2020. [versión electrónica-base de datos Levfebvre. Ref. EDD 2020/607755] Fecha de la última consulta: 21/04/2021

### **11.5. Bibliografía.**

1. De la Villa Gil, *Comentarios al Estatuto de los Trabajadores*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
2. Observatorio del Trabajo a Distancia, *Los medios y costes del teletrabajo: Aproximación a la negociación colectiva*, enero de 2021.
3. Gómez Abelleira, F.J., *La Nueva Regulación del Trabajo a Distancia*, Tirant lo Blanch, 2020.
4. Mella Méndez, L., “Las cláusulas convencionales en materia de trabajo a distancia: contenido general y propuestas de mejora”, *Revista de Derecho Social*, núm 6, 2016.
5. Rentas del Trabajo: Rendimientos del Trabajo, *Thomson Reuters Aranzadi Experto Fiscal*, DOC 2003/352, número 352, 2003.
6. Rentas del Trabajo: Retribuciones en especie, *Thomson Reuters Aranzadi Experto Fiscal*, DOC 2003/354, número 354, 2003.
7. Molero Manglano, C., Matorras Díaz-Caneja A., Sánchez Cervera, J.M. y López Álvarez, M.J., *Manual de Derecho del Trabajo 15ª Edición*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 300-302.

8. Durán-Sindreu Buxadé, A., ¿Preocupa de verdad la fiscalidad del teletrabajo?, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria* (disponible en <https://www.politicafiscal.es/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo>; última consulta 15/04/2021).
9. Serraller, M., “Móviles y portátiles de empresa deben cotizar como salario en especie”, *Expansión*, 16 de septiembre de 2020 (disponible en <https://www.expansion.com/economia/2020/09/16/5f612b0ee5fdeaf3488b4604.html>; última consulta 20/03/2021)
10. Aragón Gómez, C., ¿A la luz del RD-Ley 28/2020, hay que cotizar y tributar por el portátil o el móvil de empresa?, *El Foro de Labos, toda la actualidad social y laboral* (disponible en <https://forodelabos.blogspot.com/2020/09/a-la-luz-del-rd-ley-282020-hay-que.html>; última consulta 12/04/2021)
11. Aragón Gómez, Cristina., *Gestión de retribuciones y costes laborales*, Thomson Reuters, Valladolid, 2015, p. 52.
12. Bel, T., ¿Cómo calculo el salario por un portátil?, *Expansión*, 16 de septiembre de 2020. (disponible en: <https://www.expansion.com/opinion/2020/09/16/5f612b72e5fdea32248b4623.html>; última consulta: 20/01/2021).
13. Seijo Pérez, F.J., Algunas implicaciones fiscales de las medidas de apoyo a las familias, autónomos y empresarios en el marco del Covid-19, *Actum Fiscal n°158*, 1 de abril de 2020, p.5. [versión electrónica-base de datos Levfevre. Ref. EDA 2020/656223]
14. Candamio Boutureira, J. J., Trabajo a distancia: dudas sobre fiscalidad y cotización, *Iberley, Portal de información jurídica*. (disponible en: <https://www.iberley.es/revista/trabajo-distancia-dudas-sobre-fiscalidad-cotizacion-496> ; última consulta 15/03/2021).
15. Pedreira Menéndez, J., Urge modificar la regulación del teletrabajo en el IRPF, *Expansión*, 20 de febrero de 2021. (disponible en: <https://www.expansion.com/opinion/2021/02/20/602ff878468aebd8608b4663.html> ; última consulta: 7/03/2021).
16. REAF asesores fiscales, Planificación Renta 2020, *Presentación Planificación Renta 2020 por parte del Registro de Economistas Asesores Fiscales*.
17. Sala Franco, T., Todolí Signes, A. y Martín-Pozuelo López, A., *El teletrabajo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

18. Sala Franco, T., Pedrajas Quiles, P. y Abdón Pedrajas, A., *La Retribución flexible, Tratamientos fiscal y laboral*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.
19. López Balaguer, M., *El Trabajo a distancia en el RDL 28/2020*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.
20. Beltrán De Heredia Ruiz I., “Breves notas: ¿qué normas deben aplicarse al trabajo a distancia adoptado en el marco del COVID19 tras el RD Ley 28/2020?”, 5-10-2020, en <https://ignasibeltran.com/2020/10/05/breves-notas-que-normas-deben-aplicarse-al-trabajo-a-distancia-adoptado-en-el-marco-del-covid19-tras-el-rdley-28-2020/> última consulta: 17/04/2021).
21. Chico de la Cámara, P., Aspectos tributarios controvertidos del “teletrabajo”, *El Notario del Siglo XXI*, marzo-abril 2021, N°96, 2021. (disponible en: <https://www.elnotario.es/opinion/86-secciones/opinion/opinion/10629-aspectos-tributarios-controvertidos-del-teletrabajo> última consulta: 21/04/2021).
22. Álvarez García, S., Las olvidadas consecuencias tributarias de los gastos ocasionados por el teletrabajo, *CDD Economy & Law, Blog Fiscal*, 9 de marzo de 2021 (disponible en: <https://centrodesarrollodirectivo.es/olvidadas-consecuencias-tributarias-gastos-ocasionados-teletrabajo/> ; última consulta: 22/04/2021).
23. Ruiz Gallud, S., La improcedente tributación del teletrabajo y los riesgos de la sobrerregulación fiscal, *Blog Equipo Económico*, 11 de febrero de 2021. (disponible en: <https://www.equipoeconomico.com/es/blog/84-la-improcedente-tributacion-del-teletrabajo-y-los-riesgos-de-la-sobrerregulacion-fiscal> última consulta: 10/04/2021).
24. Pascual Cortés, R., “La tributación del teletrabajo todavía en el aire”, *CincoDías*, 6 de abril de 2021 (disponible en; [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/04/05/economia/1617623539\\_3703\\_96.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/04/05/economia/1617623539_3703_96.html) última consulta 20/04/2021).
25. Bermejo, I., “¿Cómo compensaran las empresas los gastos del teletrabajo?”, *La Razón*, 12 de enero de 2021 (disponible en; <https://www.larazon.es/economia/20210112/nhlqpaz4hjcxbg4sxxz6eqj2gtu.html> última consulta 20/04/2021).