

Fiscalidad de las compensaciones retributivas percibidas por los trabajadores a distancia: cuestiones controvertidas y propuestas de regulación

Montserrat Casanellas Chuecos
Universidad de Barcelona

Fecha de presentación: julio 2025

Fecha de aceptación: septiembre 2025

Fecha de publicación: marzo 2026

Resumen

El trabajo a distancia plantea importantes desafíos fiscales, especialmente en lo que respecta al tratamiento tributario de las compensaciones retributivas que perciben quienes desempeñan su trabajo en remoto. Tras más de cuatro años de vigencia de la Ley de trabajo a distancia, aún persisten importantes controversias sobre si tales compensaciones están o no sujetas a tributación. En este contexto, en el artículo se analizan las deficiencias de la regulación actual, se revisan los criterios administrativos y jurisprudenciales más relevantes y se proponen mejoras normativas orientadas a dotar de mayor certeza y equidad a la fiscalidad de dichas compensaciones.

Palabras clave

compensaciones salariales; retribuciones en especie; teletrabajo; trabajo a distancia; rendimientos del trabajo

Taxation of compensation payments received by remote workers: controversial issues and proposals for regulation

Abstract

Remote working poses significant tax challenges, especially regarding the tax treatment of compensation payments received by remote workers. More than four years after the Remote Working Act came into force, significant controversy persists over whether such compensation is taxable. In this context, this article analyses the shortcomings of the current regulation, reviews the most relevant administrative and jurisprudential criteria and proposes regulatory improvements aimed at providing greater certainty and fairness in the taxation of such compensation.

Keywords

compensation payments; payments in kind; telecommuting; remote work; earned income

Introducción

Tras la crisis sanitaria provocada por la COVID-19, el mercado laboral ha sufrido una importante transformación que se ha visto impulsada por el impacto de las TIC, la digitalización e internacionalización de las empresas y la globalización, circunstancias que, en mayor o menor medida, han contribuido a la generalización y consolidación del trabajo a distancia como modalidad laboral preferente o complementaria de los trabajadores por cuenta ajena en el último lustro.¹

Esta evolución en la forma de prestación de servicios, esencialmente caracterizada por el desempeño regular de la actividad laboral fuera del centro de trabajo, bien en la vivienda habitual o en el lugar elegido, a tal efecto, por el trabajador,² ha generado nuevas dinámicas en el desarrollo de las relaciones laborales, particularmente en lo que respecta a las retribuciones y compensaciones que reciben los trabajadores a distancia. Así, pierden relevancia e, inclusive, pueden desaparecer, algunos complementos

económicos estrechamente vinculados al trabajo presencial -como puede ser el plus de transporte-, a la vez que aparecen nuevas compensaciones requeridas por la ley encaminadas a sufragar gastos motivados por las singularidades del trabajo en remoto -tales como las destinadas a compensar los gastos de wifi, luz, calefacción o teléfono, o los que responden a los costes asumidos por el trabajador para adquirir los materiales o herramientas necesarios para el desempeño de su trabajo en condiciones adecuadas, como una silla ergonómica, una luz de sobremesa, un ordenador o una pantalla-.

En cualquier caso, resulta evidente que el trabajo a distancia requiere que el empleado disponga de los medios necesarios para desempeñar las tareas propias de su puesto de trabajo en equivalentes condiciones a las que gozaría de hacerlo presencialmente o, en su caso, de las que disponen quienes no optan por trabajar en remoto. En este sentido, el legislador deja claro que todos los trabajadores tienen los mismos derechos, al margen del modo en que desempeñen su trabajo, sea presencial o

1. Según el informe del Observatorio Nacional de Tecnología y Sociedad (2024), el teletrabajo ha cobrado fuerza en los últimos trimestres de 2024, situándolo en el punto más alto desde 2021. Los datos ponen de relieve que el 7,5 % de los empleados en España teletrabajan más de la mitad de los días laborables, mientras que el 7 % lo hace de manera ocasional. Así, prácticamente el 15 % de la población activa, esto es, más de 3 millones de personas, está desarrollando su trabajo en remoto, sea de forma habitual u ocasional, datos que duplican los porcentajes que, por los mismos conceptos, existían en 2019 y superan, en un punto porcentual, los correspondientes al mismo período del año 2023. Esta misma tendencia se ha producido a nivel global en la Unión Europea, según pone de relieve el Informe de Eurofound (2022).
2. El art. 2 de la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia (en adelante, LTD), define el trabajo a distancia como una «forma de organización del trabajo o de realización de la actividad laboral conforme a la cual esta se presta en el domicilio de la persona trabajadora o en un lugar elegido por esta, durante toda su jornada o parte de ella, con carácter regular», mientras que el teletrabajo se configura como una subespecie de aquel en cuanto «trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación».

a distancia, y prohíbe las diferencias injustificadas entre ambas formas de prestación de los respectivos servicios (art. 4 LTD). Ineludiblemente, este principio de igualdad de trato irradia sus efectos sobre el sistema retributivo. A este respecto, la LTD determina que la actividad laboral llevada a cabo bajo esta modalidad no puede suponer la asunción de ningún gasto por parte de la persona trabajadora relacionado con los medios utilizados para su desarrollo e impone al empleador la obligación de sufragar y compensar los gastos vinculados a la ejecución del trabajo a distancia y, de forma específica, a dotar al trabajador de los medios, equipamiento o herramientas que sean necesarios para el cumplimiento de su actividad laboral (art. 11 LTD), debiendo, también, compensarle por los gastos en que incurra en la realización a distancia de la misma (art. 12.1 LTD). El alcance concreto de este derecho y de la correlativa obligación del empresario se deja en manos de la negociación colectiva, de modo que será preciso atender a las disposiciones convencionales (art. 12.2 LTD), además de los correspondientes acuerdos individuales de trabajo a distancia (art. 7 LTD), para identificar los mecanismos concretos previstos para la determinación, compensación y abono de tales conceptos. El abanico de fórmulas que se pueden adoptar al efecto, acomodadas a las preferencias, necesidades o exigencias de las empresas o del correspondiente sector empresarial, es amplio y variado (Romero, 2024) y su concreta configuración tiene, como veremos, una directa incidencia en su tributación.

Sin lugar a dudas, la fiscalidad de dichas entregas y compensaciones retributivas presenta cierta complejidad jurídica, dado que la regulación tributaria vigente, diseñada en un marco laboral presencial, requiere de la oportuna adaptación a las particularidades del trabajo a distancia. La inexistencia, hasta el momento, de medidas concretas encaminadas a tal fin provoca que, en más ocasiones de las deseadas, existan dudas razonables sobre la sujeción a gravamen de las compensaciones recibidas por la prestación laboral en remoto. Resulta incuestionable que la correcta interpretación y aplicación de las obligaciones fiscales relacionadas con las retribuciones asociadas al trabajo a distancia son esenciales para garantizar el cumplimiento de la legalidad vigente y evitar, así, interpretaciones administrativas restrictivas que choquen con el derecho del trabajador a percibir tales retribuciones, a la vez que eludir la generación de compensaciones encubiertas que, bajo el paraguas del trabajo a distancia, no se sometan a gravamen a pesar de que, en puridad, deberían tributar como retribuciones dinerarias o, bien, en especie.

En el contexto descrito, el presente trabajo pretende identificar los principales desafíos y oportunidades que plantea la fiscalidad de las compensaciones retributivas del trabajo a distancia a la vez que aportar propuestas normativas que contribuyan a solucionar las principales carencias que la regulación actual de esta cuestión plantea. A tal efecto, el estudio se estructura en dos grandes apartados guiados por los derechos que los arts. 11, por un lado, y 7.b y 12 LTD, por otro, reconocen a favor del trabajador a distancia.

1. Provisión al trabajador de los medios, equipamiento o herramientas necesarias para el desarrollo de la actividad laboral a distancia

Por mor del art. 11 LTD, el trabajador a distancia tiene derecho a la dotación y mantenimiento adecuado, por parte de la empresa, de todos los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de su actividad laboral. Para dar cumplimiento a esta obligación, el empleador puede hacer uso de fórmulas diversas: desde la entrega directa o cesión de uso de tales medios al trabajador, hasta el abono de una cuantía dineraria para que sea el trabajador quien los adquiera o bien para compensarlo por el uso de sus medios personales. En este contexto, en el presente apartado nos proponemos analizar la tributación de las principales fórmulas que las empresas pueden utilizar para proveer al trabajador de las herramientas, equipamiento y medios necesarios para el desempeño de su trabajo, tomando en consideración el uso de los mismos para fines exclusivamente laborales o, bien, por ser susceptibles de uso privado, también potencialmente dispuestos a favor del trabajador para su uso particular, al ser esta una circunstancia que, a la vista de la doctrina administrativa vigente, tiene una directa incidencia en la tributación de estas entregas.

1.1. Tributación de la entrega de medios, equipamientos o herramientas al trabajador a distancia para su exclusivo uso laboral

Con carácter general, cualquier prestación económica, ventaja o utilidad recibida en el contexto de la correspondiente relación laboral o estatutaria en pago o remune-

ración de los servicios prestados por cuenta ajena queda sujeta a tributación en el IRPF de su perceptor como rendimiento del trabajo personal. En este sentido, el art. 17.1 LIRPF señala que «se considerarán 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». Así, salvo exclusión expresa, la totalidad de las retribuciones, dinerarias o no, percibidas por el trabajador a distancia, dentro de la respectiva relación laboral de dependencia, deberán integrarse en su autoliquidación del IRPF como rendimientos del trabajo personal.

En este contexto, cuando la empresa entrega al trabajador equipos, medios o herramientas para el desempeño de sus tareas, la primera cuestión que surge es su posible calificación como retribución en especie del trabajo personal, puesto que dicha entrega constituye una utilidad o prestación a favor del empleado, satisfecha *in natura*, que percibe a causa de su condición de trabajador. Para abordar esta cuestión es preciso acudir a la definición y caracterización que de tales retribuciones efectúa el art. 42.1 LIRPF, de acuerdo con el cual «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». Una primera aproximación al precepto nos lleva a interpretar que la entrega de equipos, medios o herramientas al trabajador a distancia es susceptible de ser calificada como retribución en especie, aunque, en tal caso, deberán concurrir, simultáneamente, los elementos definitorios de tales rendimientos.

Así, en primer lugar, es preciso que exista una utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios por parte del trabajador. No cabe duda de que la provisión de los aperos necesarios para el desempeño de la correspondiente prestación laboral es una retribución no dineraria que comporta la «obtención» o «uso» de un bien por parte del trabajador al proceder la empresa

a ponerlos a su disposición mediante la respectiva entrega o cesión de uso de los mismos. Por otro lado, la calificación de tal provisión como retribución en especie requiere que los bienes, derechos o servicios que constituyen el objeto de la retribución sean obtenidos de forma gratuita o a un precio inferior al normal del mercado. En este contexto, la entrega de los correspondientes medios podrá ser calificada de retribución en especie cuando el trabajador no haya abonado importe alguno para poder disponer de los mismos o, bien, en caso de haber asumido parte del coste de adquisición, cuando la cuantía satisfecha por este sea inferior a su valor de mercado. Asimismo, resulta irrelevante el gasto que la entrega de tales medios suponga para el empleador y, por tanto, es intrascendente que su satisfacción conlleve o no un gasto real para quien la concede. De este modo, solo cuando dicha entrega comporte un beneficio económico al trabajador, aunque sea un simple ahorro, será posible calificarla como retribución en especie, con independencia del coste que tal retribución pueda suponer para la empresa (Mories, 2023, pág. 87).

Finalmente, deberá conceptuarse como retribución en especie aquella que haya sido entregada al trabajador para su disfrute particular o, en los términos utilizados por el legislador, cuando el trabajador proceda a la utilización, consumo u obtención, «para fines particulares», de los bienes puestos a su disposición por el empleador.³ De tal configuración cabe inferir que la entrega de medios, herramientas o instrumentos para ser utilizados en el exclusivo desempeño de las tareas propias del puesto de trabajo, sin que los mismos sean susceptibles de uso particular, implica, de forma automática, la ausencia de retribución en especie alguna. Parafraseando a Moreno Fernández (1994, pág. 176), podemos decir que, si tales medios son facilitados por el empresario como simple instrumento de trabajo en orden a facilitar el cumplimiento del mismo, no corresponde imputar una renta para el trabajador puesto que los mismos no reportan un beneficio al empleado, sino que son una concesión para una mejor consecución de los fines y objetivos de la empresa, a la vez que resultan indispensables para el correcto cumplimiento de la prestación laboral o para el mejor desempeño de la misma.⁴

3. Como señalan Rancaño y González (2002, pág. 781), «el concepto de renta en especie tiene como eje fundamental el fin al cual se destina la retribución satisfecha al contribuyente -un fin particular-, excluyendo, por tanto, aquellas otras formas de utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios cuyo fin no sea este; por ejemplo, tratándose de rendimientos del trabajo, en los casos en los que dicha retribución sirva al objeto de la actividad ajena y dependiente que suele regular la relación entre empleador y empleado».

4. Vid. al respecto la Consulta Vinculante V150-22, de 31 de enero de 2022.

De lo hasta aquí expuesto podemos concluir que la entrega al trabajador a distancia de máquinas, útiles o herramientas que tengan una indubitable conexión con el desempeño de la respectiva actividad laboral y no sean susceptibles de uso particular –bien por la naturaleza o características del utensilio u objeto entregado, bien por la restricción expresa impuesta por la empresa a tal efecto–, no constituyen retribución en especie alguna y, por tanto, su entrega al trabajador queda excluida del concepto de salario y, por ende, no sujeta al IRPF de aquel. Coincidimos con Sedeño (2022, pág. 122) al considerar que, en estos casos, la entrega o cesión de uso de tales aperos al trabajador a distancia resulta equivalente a la utilización que, de los mismos, efectúan los trabajadores que pueden acceder a dicho material en el respectivo centro de trabajo por desarrollar sus tareas presencialmente sin que su uso deba suponer una carga fiscal mayor o diferenciada para el empleado que opta por desempeñar su trabajo en remoto.

1.2. Tributación de la puesta a disposición del trabajador a distancia de medios, equipamientos o herramientas susceptibles de uso privado

Aunque facilitados con el fin primordial de destinarlos a un uso laboral, puede suceder que los medios entregados por la empresa al trabajador a distancia sean susceptibles de uso privado y queden a disposición de este para que, potencialmente, pueda hacer un uso personal de los mismos. El legislador no ha ignorado el eventual uso mixto de dichos bienes por parte del trabajador a distancia al prever la posibilidad de que los convenios o acuerdos colectivos especifiquen «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» (art. 17.3 *in fine* LTD). Esta posibilidad, regulada desde un prisma exclusivamente laboral, debería tener el

correlativo trato tributario, de modo que cualquier uso particular de los útiles o herramientas puestos a disposición del trabajador a distancia que se corresponda con los usos sociales de dichos medios en los términos establecidos, a tal efecto, en el correspondiente convenio o acuerdo colectivo, no se someta a tributación.

Sin embargo, el parecer de la doctrina administrativa dista de esta opción, al entender que la simple disponibilidad de un bien para su potencial uso personal por parte del trabajador ya implica la existencia de una retribución en especie, con independencia de que dicho uso sea real y efectivo. En este contexto, la entrega de medios, equipamientos y herramientas al trabajador a distancia es susceptible de ser calificada como una retribución en especie sujeta a tributación si la empresa no ha limitado su uso a fines exclusivamente laborales y existe la posibilidad, aunque solo sea eso, una posibilidad, de que el trabajador haga uso de los mismos en su esfera privada.⁵

En tal caso, se plantea una primera dificultad, de difícil solución en relación con nuestro objeto de estudio, consistente en determinar la valoración y cuantificación de la respectiva retribución en especie que deriva del uso particular de los medios, herramientas e instrumentos entregados al trabajador. Al no existir una regla de valoración específica prevista para tal supuesto, procede aplicar la regla general dispuesta en el art. 43.1 LIRPF y, por tanto, atender a «su valor normal de mercado», un valor de difícil, por no decir imposible, determinación⁶ al referirse, no al bien entregado, sino al valor de mercado del uso particular del mismo. Esta circunstancia nos lleva a considerar, con Mories (2023, pág. 96), que esta regla de valoración no resulta válida para cuantificar la retribución en especie que venimos estudiando y aconsejar, si la voluntad del legislador es gravar tales supuestos, el establecimiento de una regla de valoración específica que permita una estimación justa y proporcionada del respectivo uso de los bienes entregados al trabajador a distancia, a la vez que otorgar mayor seguridad jurídica a las partes. Tal regla podría seguir el formato previsto para

5. Aunque con relación al uso particular de vehículos por parte de los trabajadores, la DGT ha entendido que «procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que este tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines» (entre otras, consultas V1503-18, de 4 de junio, V0939-20, de 17 de abril, V1387-20, de 13 de mayo, V1261-22, de 6 de junio y la más reciente V1670-24, de 10 de junio).

6. Con acierto, Rovira (2023b, pág. 105) destaca que esta tesis «resulta difícilmente compatible con el principio de capacidad económica (en el sentido de que la riqueza que se grave depende de la exactitud y precisión de su concreción) y con el principio de reserva de ley tributaria», a la vez que también puede contravenir el principio de seguridad jurídica.

el uso de vehículos automóviles en el art. 43.1.1º.b) LIRPF, de modo que el uso se cuantificase mediante la aplicación de un porcentaje concreto sobre el valor de mercado del correspondiente bien. Adicionalmente, en caso de que el medio, herramienta o instrumento fuese posteriormente entregado en propiedad al trabajador, se podrían descontar las imputaciones realizadas con anterioridad por el uso del bien.

Una vez cuantificada, en su caso, la retribución en especie por aplicación de la correspondiente regla de valoración, se plantea un escollo adicional consistente en determinar el grado de utilización efectiva de los bienes que se encuentran a disposición del trabajador a distancia para su uso particular. A juicio de la Administración, tal determinación debe efectuarse en atención a las horas del día en las que, al margen de la jornada laboral, el bien está a disposición del trabajador para su uso privado y, por tanto, calculado sin descontar las horas de descanso, los fines de semana o los festivos,⁷ de lo que resulta un porcentaje de uso privado cercano al 80 % sobre la base del cual se calculará la retribución en especie a imputar en la nómina del trabajador.⁸ En cualquier caso, la fijación del criterio de reparto a utilizar en cada supuesto concreto deberá tomar en consideración el tipo de tareas desarrolladas y las funciones propias del puesto de trabajo puesto que, aunque «la validez del criterio de disponibilidad puede resultar operativa en multitud de casos, no puede homologarse como un criterio general aplicable a cualquier situación, pues habrá supuestos en los que las características y peculiaridades de la actividad desarrollada (...) en el puesto de trabajo y otras circunstancias comporten una disponibilidad diferente».⁹

Al margen de la polémica y alambicada fiscalidad de tales retribuciones por aplicación de la normativa y doctrina administrativa analizada, nos cuestionamos si las entre-

gas que venimos estudiando ponen de manifiesto una capacidad económica susceptible de tributación o, contrariamente, no constituyen una verdadera manifestación de riqueza y, por tanto, no deberían quedar sujetas a tributación. Siguiendo a Durán Sindreu (2020), entendemos que el uso particular de los medios entregados al trabajador únicamente puede ser considerado una retribución en especie cuando se trate de una «contraprestación o utilidad que derive, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral», según prevé el art. 17.1 LIRPF, o bien se trate de percepciones por «la prestación profesional de servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como trabajo», según determina el art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores. Solo en tal caso cabría considerar que dicha entrega tiene naturaleza retributiva y, en consecuencia, quedar sujeta a tributación.

A nuestro juicio, la LTD deja claro que la dotación de medios al trabajador a distancia para que desempeñe sus tareas laborales es un derecho de aquel y, a su vez, una obligación de la empresa y, por tanto, queda al margen de cualquier pacto de naturaleza retributiva que pueda estipularse entre las partes. En este sentido, la entrega de tales medios tiene su razón de ser en la imperativa necesidad de disponer de los instrumentos necesarios para llevar a cabo las tareas propias del puesto de trabajo, sin que corresponda al empleado asumir ningún coste consustancial al desarrollo del mismo. En consecuencia, la plena disponibilidad de dichos medios no comporta beneficio alguno para el empleado que pueda ser considerado una contraprestación por el trabajo realizado, sino más bien una entrega cuyo fin no es otro que el de facilitar el cumplimiento de los objetivos definidos por la empresa, quien, en definitiva, es la que obtiene el beneficio principal por el citado uso (Mories, 2023, pág. 87). A mayor

7. En este sentido, la DGT entiende que no son aceptables como medios de valoración «las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares» (entre otras, consultas V0939-20, de 17 de abril, V1261-22, de 6 de junio y V1670-24, de 10 de junio). Este mismo criterio es adoptado por el TEAC, entre otras, en las resoluciones de 3 de diciembre de 2009, 17 de marzo de 2010 y 5 de octubre y 4 de diciembre de 2017. En el ámbito judicial se ha mantenido este mismo criterio (entre otras, SSAN de 22 de enero, 22 de julio y 30 de septiembre de 2020), aunque existen puntuales sentencias en las que se han aplicado criterios más flexibles, defendiendo la valoración de la retribución en especie en atención al «uso real» del bien para fines particulares y no a la «facultad de utilización del mismo» (en este sentido, SSAN de 13 de abril de 2009 y 8 de abril de 2012). Sobre la evolución de la doctrina administrativa en esta materia *vid.* Gutiérrez Abarquero (2020).
8. Frente a este criterio, algunos autores se han mostrado partidarios de aplicar una regla similar a la prevista en el art. 30.2.5º.b) RIRPF, de modo que se previese un grado de afectación laboral del bien del 30 % diario, lo que llevaría a presumir que el restante 70 % corresponde al potencial uso privado del bien. En este sentido, Chico de la Cámara (2021, pág. 3), Rovira (2021, pág. 28) y Gorospe (2022, pág. 283).
9. Consulta DGT V0228-2025, de 4 de marzo.

abundamiento, entendemos que el uso particular que el trabajador pueda realizar de tales medios resulta residual, accesorio e irrelevante respecto a otros de especial trascendencia, como lo es su uso esencialmente laboral, por lo que no cabe considerar que el potencial uso privado del bien suponga una contraprestación que deba someterse a gravamen.¹⁰

Por los motivos expuestos, creemos oportuno sugerir la incorporación de un supuesto de no sujeción en la normativa del IRPF que excluya de la consideración de retribución en especie la entrega de herramientas, instrumentos y medios a los trabajadores a distancia cuando resulten necesarios para el desempeño de la prestación laboral, en concordancia con lo establecido en el respectivo acuerdo de trabajo a distancia y, en su caso, en las disposiciones convencionales, por entender que no existe manifestación de riqueza alguna susceptible de imposición.¹¹ Con los mismos efectos excluyentes, aunque con distinta articulación técnica, también podría optarse por configurar un supuesto de exención. En tal caso, la medida partiría de la existencia de una renta gravable resultante de la cuantificación del potencial uso privado del bien entregado al trabajador y la exclusión de tributación encontraría su justificación en razones esencialmente extrafiscales en aras a incentivar las bondades de esta modalidad laboral –como podría ser la contribución del trabajo a distancia en la satisfacción de los grandes retos que plantean los Objetivos de Desarrollo Sostenible al impulsar la adopción de tecnologías digitales, conectividad y prácticas de trabajo en áreas con menos oportunidades, en la línea de los ODS 9 y 10, o bien promover la sostenibilidad medioambiental por la reducción de los desplazamientos y su impacto en la disminución de las emisiones de gases de efecto inver-

nadero, en coherencia con los ODS 11 y 13, o bien favorecer el adecuado equilibrio entre la vida personal, familiar y laboral, la ergonomía y la reducción de las cargas laborales desiguales en el marco de los ODS 3 y 5,¹² por citar algunos ejemplos-.

La no tributación de la entrega de tales medios al trabajador a distancia, sea mediante el establecimiento de un supuesto de no sujeción o bien de exención, ha sido la alternativa adoptada en gran parte de los países de nuestro entorno. Así, por citar algunos ejemplos, Alemania, Reino Unido o Irlanda han optado por no someter a tributación la entrega del equipamiento de oficina destinado a uso profesional si la empresa mantiene su propiedad y, además, en el caso del Reino Unido e Irlanda, si su uso privado no es significativo. Por su parte, Bélgica excluye de gravamen la entrega de material de oficina que resulte necesario para la realización normal de las actividades profesionales y en los Países Bajos se prevé la exención total de los materiales y herramientas que la empresa suministre al empleado a distancia.¹³ Asimismo, en este punto resulta oportuno referirnos a la reciente modificación introducida en las normas reguladoras del IRPF de los territorios forales de Vizcaya y Guipúzcoa para excluir de la consideración de retribución en especie «la entrega por parte del empleador o empleadora de los medios necesarios para el desarrollo de su actividad laboral, en la modalidad de teletrabajo, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente».¹⁴ Debemos congratularnos con esta iniciativa, aunque será preciso esperar al correspondiente desarrollo reglamentario para conocer los requisitos que resultaran exigibles para la exclusión de gravamen de tales entregas.

10. Sobre el particular, resulta de interés la posición mantenida por la DGT, entre otras, en la Consulta V0968-08, de 14 de mayo, al negar que el uso privado vinculado a la cesión gratuita de vivienda pueda tener la consideración de retribución en especie cuando dicho uso particular resulta irrelevante o accesorio respecto a otros de especial trascendencia, como sería el uso de la vivienda por motivos de seguridad. Asimismo, nos adherimos a la opinión de los autores que han abogado por la aplicación analógica del art. 22.4 RIRPF en aras a excluir de la consideración de retribución en especie el uso del respectivo bien, para fines privados, en días y horas inhábiles por entender que en tal caso dicho uso es accesorio y notoriamente irrelevante. Son de este parecer Durán Sindreu (2020), Chico de la Cámara (2021, nota núm. 4), Rovira (2021, pág. 19), Casanellas (2022, pág. 266), Gorospe (2022, pág. 283), Mories (2023, pág. 92), y Jabalera (2024, pág. 269).

11. En este mismo sentido, Rovira (2021, pág. 22), Mories (2021, pág. 44) y Sedeño (2022, págs. 125-126), así como por el Comité de personas expertas encargado de la elaboración del *Libro blanco para la reforma tributaria* (2022, págs. 607-608).

12. Para mayor detalle sobre el impacto del trabajo a distancia en la satisfacción de los ODS, vid. Millan (2023) y Otoy y Bolaños (2024).

13. Para una visión detallada del tratamiento tributario que la entrega de tales medios tiene en los principales países de nuestro entorno, nos remitimos al estudio de KPMG (2021).

14. Cfr. art. 1.Dos de la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia y art. 1.Dos de la Norma Foral 1/2025, de 9 de mayo, por la que se aprueba la reforma del sistema tributario del Territorio Histórico de Guipúzcoa y otras modificaciones tributarias.

En cualquier caso, hasta que se aprueben medidas normativas específicas en la materia y en aras a limitar las nefastas consecuencias tributarias derivadas de la estricta interpretación administrativa vigente, creemos que es esencial que, en el acuerdo de trabajo a distancia firmado entre el trabajador y la empresa y, en su caso, en el correspondiente convenio o acuerdo colectivo, se proceda a una identificación precisa de los medios, herramientas y equipos entregados al trabajador, poniendo especial énfasis en su uso exclusivamente laboral y a la naturaleza no retributiva de su entrega.¹⁵ A tal efecto, recomendamos que se expliciten las condiciones de uso de los útiles informáticos, así como las limitaciones y las facultades de control empresarial respecto al uso de dichos medios –tales como restricciones de acceso a contenidos de índole personal, a redes sociales o a direcciones de correo no corporativo, o bien protocolos de seguridad en el acceso a documentos compartidos– (Fragua y Rosanas, 2020).¹⁶ Aunque deberá ser la Administración quien acredite, aunque sea mediante pruebas indiciarias, que los medios, herramientas o equipos se están usando, de forma efectiva, también para fines particulares (Chico de la Cámara, 2021), la concreción del uso exclusivamente laboral en el respectivo acuerdo de trabajo constituye una prueba relevante para rebatir el criterio administrativo. Entendemos que esta concreción permitiría acreditar, de forma indefectible, la singular vinculación de dichos bienes a la exclusiva prestación laboral del trabajador y excluir la cesión de uso de los mismos de la consideración de retribución en especie y, por tanto, de su tributación en el ámbito del IRPF del empleado en remoto. Asimismo, si en el acuerdo de trabajo a distancia también se admite un uso particular de los medios de trabajo entregados, es recomendable que se identifique, de la forma más clara posible, la jornada laboral del empleado y, en su caso, las características y particularidades del puesto de trabajo en aras a justificar los criterios utilizados por la empresa para efectuar la valoración de la retribución en especie y el criterio de reparto empleado para su integración en la nómina del trabajador.

1.3. Mecanismos alternativos para la dotación de las herramientas, medios o instrumentos necesarios al trabajador a distancia

Junto a los supuestos analizados en el apartado anterior, la empresa puede optar por otras fórmulas dirigidas, también, a dotar al trabajador a distancia de los recursos necesarios para desempeñar las tareas propias de su puesto de trabajo. Así, puede proceder a la entrega de una cuantía dineraria, a tanto alzado, sin requerir que el trabajador justifique el gasto. En el marco legal vigente, tales pagos deben ser considerados una retribución dineraria del trabajo personal en los términos establecidos en los arts. 17.1 y 42.1 *in fine* LIRPF, puesto que lo entregado al trabajador no son bienes, sino importes en metálico, a la vez que suponen una prestación económica de carácter general que, al no existir una identificación específica de su destino, podrán ser empleados en lo que el trabajador desee.¹⁷ En este contexto, la imposibilidad de vincular el importe abonado por el empleador con la adquisición de las herramientas necesarias para el desempeño del trabajo a distancia comporta que tal abono quede sujeto a tributación, de modo que la empresa deberá adicionar tales cuantías a las respectivas retribuciones anuales y practicar e ingresar la correspondiente retención a cuenta. Aunque esta situación pueda considerarse penalizadora en los supuestos en los que el trabajador destina, realmente, los importes recibidos a la adquisición de algún equipamiento necesario para el desempeño de su trabajo (Mories, 2023, pág. 103), la falta de justificación documental imposibilita constatar la realidad y finalidad del gasto lo que nos lleva a considerar que, con la normativa vigente, corresponde sujetar a tributación el pago recibido.

Por otro lado, si quien adquiere los medios o herramientas es el propio trabajador y el empleador procede al posterior reembolso del gasto tras la justificación documental del mismo, el impacto fiscal de dicha operación deberá determinarse tomando en consideración el sujeto al que corresponde la titularidad del bien. Así, si el utensilio adquirido pasa a ser titularidad de la empresa, de modo que

15. Tal sugerencia resulta unánime por parte de la doctrina que ha estudiado esta problemática. Por todos, Chico de la Cámara (2021), Rovira (2021, pág. 26), Mories (2023, pág. 101) y Sedeño (2023, pág. 126).

16. A este respecto resulta ilustrativa la consulta de la DGT V0159-22, de 31 de enero, al considerar que la prohibición de uso privativo de los teléfonos de empresa en el código de conducta y en las cláusulas de los contratos individuales de los trabajadores, asevera que dichos terminales son una herramienta de trabajo cuya cesión no constituye retribución en especie.

17. Así lo ha entendido la DGT en las consultas V3986-15, de 15 de diciembre y V1039-18, de 24 de abril, en relación con las cuantías recibidas por los agentes de policía de paisano en concepto de indemnización sustitutiva del uniforme.

el trabajador actúa como un simple intermediario en la compra, nos hallaríamos, nuevamente, ante una cesión de uso de un bien propiedad del empleador, por lo que podría volver a surgir el problema del doble uso del bien y su posible consideración como retribución en especie.¹⁸ En tal caso, resulta incuestionable que las cuantías abonadas por la empresa para compensar al trabajador por la adquisición de los correspondientes medios, herramientas o equipos no deben tributar en la parte que corresponde a su uso para fines laborales, puesto que no constituyen contraprestación alguna por la prestación de los respectivos servicios laborales, sino que, por imperativo legal, buscan compensarlo por los gastos incurridos en la adquisición de un bien necesario para el desempeño de la prestación laboral y directamente vinculado a la misma. En este contexto, cabe entender que el pago efectuado por la empresa en los términos descritos no constituye una verdadera manifestación de riqueza para el empleado, de modo que no puede apreciarse la existencia de una mínima capacidad económica susceptible de imposición puesto que el reintegro de tales cuantías no supone una mayor riqueza para aquel sino el resarcimiento de unos gastos que buscan dotar al trabajador de las herramientas requeridas para llevar a cabo las tareas propias del lugar de trabajo en equivalentes condiciones a quienes desempeñan su trabajo presencialmente, y que, como tales, deben ser asumidos por el empleador. De no ser así, el trabajador a distancia podría ver alteradas sus retribuciones por el simple hecho de acogerse a esta modalidad laboral, vulnerándose, en consecuencia, la igualdad de trato referida en el art. 4 LTD.¹⁹

Asimismo, si trasladamos aquí las consideraciones efectuadas en el epígrafe anterior, nos inclinamos a pensar que el uso privado que el trabajador pueda realizar de los bienes adquiridos es residual, accesorio y notoriamente irrelevante respecto al uso esencialmente laboral del bien, de modo que las cuantías abonadas por la empresa para compensar su adquisición no deberían tributar si quedan debidamente justificadas y acreditada su propiedad por

parte de la empresa. Sin embargo, la aplicación de la regulación actual y la doctrina administrativa existente no permite llegar a esta conclusión de forma irrefutable, por lo que, como ya hemos puesto de relieve, nos parece necesaria la incorporación de una previsión normativa expresa en el sentido apuntado. De este modo, únicamente cuando la cuantía abonada resultase superior a la justificada en la correspondiente factura por la adquisición de los equipos, medios y herramientas requeridos al efecto, correspondería tributar por el exceso, puesto que el mismo sí supondría un beneficio económico para quien lo recibe.

Sin perjuicio de estas consideraciones, creemos que para reforzar la prueba relativa a la propiedad del bien por parte de la empresa sería conveniente que en los acuerdos individuales de trabajo a distancia y, en su caso, en los convenios o acuerdos colectivos, quedase constancia expresa de la obligación por parte del trabajador de devolver el material a la empresa en caso de cese de la relación laboral o bien en el supuesto de reversión de la modalidad de trabajo a la presencialidad total. Asimismo, sería conveniente que la factura emitida por el vendedor estuviese a nombre de la empresa, lo que constituiría un elemento de prueba adicional ante eventuales comprobaciones posteriores por parte de la Administración Tributaria (Mories Jiménez, 2021, pág. 21), además de ser un requisito necesario para la deducción de las cuotas de IVA si el empleador tiene derecho a ello.

Por su parte, si, tras el reembolso del gasto, la propiedad del bien pasa a ser del trabajador, nos hallaríamos ante una retribución dineraria del trabajo personal sujeta a tributación en el IRPF en virtud del art. 42.1 *in fine* de la LIRPF, lo mismo que sucedería si la empresa paga una cuantía que viene a compensar el uso de medios propios del trabajador. En este supuesto, la inexistencia de obligación de restitución alguna y su plena disponibilidad para el uso personal del trabajador contribuyen a dar argumentos a la Administración para entender que nos hallamos ante

18. Lo mismo cabe decir respecto a los supuestos en los que la empresa abona directamente al proveedor el importe del bien adquirido por el trabajador. En tales casos, la retribución en especie se articula mediante el pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con los trabajadores en el respectivo contrato de trabajo o convenio colectivo. En este sentido, Consulta V1804-23 de 21 de junio.

19. A mayor abundamiento, como más elevados sean los gastos a compensar por la empresa mayor será la cuantía económica a recibir por el trabajador y, por tanto, mayor la base imponible y la cuota tributaria correspondiente a su tributación en el ámbito de la imposición personal del trabajador, lo que contravendría, además, las premisas del principio de progresividad (veremos aquí las conclusiones planteadas por Rovira (2023a, pág. 170) en relación con la compensación al trabajador por el uso de sus propios medios personales).

una retribución del trabajo personal sujeta a tributación.²⁰ Sin embargo, también aquí resulta cuestionable esta posición, puesto que la finalidad del reembolso económico no es otra que compensar económicamente al empleado por la adquisición de elementos necesarios para el desempeño de su trabajo o bien por el uso de sus bienes personales con el mismo fin, aun cuando exista una utilización privada de los mismos que, como venimos argumentando, entendemos residual y accesorio, más aún si se tienen en cuenta las características y naturaleza de los bienes afectados (piénsese, por ejemplo, en un reposapiés, un flexo o una silla ergonómica).

Por todo ello, nos sumamos a la propuesta de Rovira (2021, pág. 26), quien aboga por eximir de tributación a las cuantías abonadas por los empleadores para cubrir el importe de adquisición de los medios, herramientas o instrumentos necesarios para el desempeño del trabajo a distancia «y es que, tanto si se suministran como si se compensa su coste, se trata de unos mismos elementos que, con un mismo coste, se destinan a una misma finalidad». En este contexto, entendemos que en todos los supuestos analizados el pago efectuado por la empresa busca compensar al empleado por unos gastos directamente vinculados a su trabajo, por lo que consideramos que tales cuantías no deberían someterse a tributación y deberían recibir el mismo tratamiento que el que propondremos, en el siguiente apartado, respecto a la compensación de gastos ocasionados por el desarrollo del trabajo a distancia. En aras de evitar reiteraciones innecesarias, nos remitimos al mismo.

2. Compensación de los gastos ocasionados por el desarrollo de la actividad laboral a distancia

En virtud de los arts. 7.b y 12 LTD, el trabajador en remoto debe ser compensado por los gastos que pudiera tener por

la prestación de servicios a distancia,²¹ siendo preciso que la cuantificación, forma y momento en que dicha compensación debe ser efectuada conste, de forma expresa, en el acuerdo de trabajo a distancia firmado entre la empresa y el empleado, atendiendo, en su caso, a las previsiones recogidas en el respectivo convenio o acuerdo colectivo de aplicación. Como ha destacado el Tribunal Supremo, nos hallamos ante una obligación legalmente impuesta al empresario en virtud de la cual debe compensar económicamente, de forma imperativa, los gastos en que pudiera incurrir el trabajador a distancia por la prestación de los correspondientes servicios, sin que quepa considerar que las ventajas que ofrece esta modalidad laboral son, por sí mismas, modos en que pueda materializarse la citada compensación (por todas, SSTs de 4 de marzo y 2 de abril de 2025).

Esta obligatoriedad nos lleva a considerar que las cuantías reembolsadas por la empresa en concepto de gastos ocasionados por el desarrollo de la actividad laboral a distancia no deben tributar, pues su objetivo no es retribuir al empleado en remoto por el trabajo efectuado, sino resarcirlo por el desembolso realizado respecto a unos gastos directamente vinculados al desempeño de la prestación laboral y que, como tales, deben ser soportados por el empleador. En tales circunstancias, entendemos que dichas cuantías tienen una naturaleza indemnizatoria,²² y, por ende, no cabe considerar que su percepción suponga manifestación de riqueza o indicio de capacidad económica alguna susceptible de gravamen en el IRPF, constituyendo, en consecuencia, un supuesto de no sujeción. A tal conclusión podemos llegar si tomamos en consideración otros supuestos similares previstos en la LIRPF, como sería el caso de las dietas o gastos de manutención y estancia o del complemento de transporte abonado a modo de compensación de los gastos de desplazamiento, cuya naturaleza indemnizatoria ha sido expresamente reconocida por el Tribunal Supremo cuando el trabajador incurre en el respectivo gasto con motivo de su trabajo, determinando, sin embargo, su naturaleza

20. En este sentido se ha manifestado la DGT en la Consulta V0932-14, de 2 de abril, en relación con las cuantías abonadas por la empresa a los trabajadores para la adquisición de un terminal móvil utilizado, indistintamente, para fines laborales y personales.

21. Como indica Alzaga (2022, pág. 40), «la finalidad del art. 12 LTD es que la persona trabajadora no asuma ningún gasto por prestar servicios desde su domicilio: ni los gastos derivados de las herramientas, medios y equipos (art. 11 LTD), ni los gastos corrientes derivados de la prestación de servicios desde su vivienda o desde el lugar libremente elegido por la persona trabajadora, ni los denominados complementos extrasalariales, cuya naturaleza es resarcitoria y compensan a la persona trabajadora por otros gastos soportados».

22. En este mismo sentido, Durán Sindreu (2020), Rovira Ferrer (2021, pág. 27) y Mories (2023, pág. 112).

retributiva si la correspondiente compensación es abonada con independencia del trabajo realizado y de las circunstancias vinculadas al mismo.²³ En cualquier caso, la exclusión de tributación en los términos expuestos requiere la previa justificación del gasto, de modo que no pueda objetarse la realidad del mismo y su vinculación directa y principal con la labor profesional desempeñada por el trabajador. Asimismo, si la cuantía abonada fuese superior a la justificada, el exceso constituiría renta gravable en el IRPF en concepto de rendimiento del trabajo de carácter dinerario.²⁴

No obstante, la intrínseca dificultad que entraña la delimitación de las cuantías vinculadas al uso laboral y personal de determinados consumos o suministros -piénsese, por ejemplo, en la factura de teléfono, la conexión a internet o el consumo de luz, agua o calefacción de la vivienda del trabajador a distancia-, así como el inconveniente que supone la individualización del gasto a compensar a cada empleado, han llevado a las empresas a utilizar mecanismos de compensación a tanto alzado. Así, la formulación convencional más habitual para proceder a la compensación de los gastos derivados del trabajo a distancia consiste en abonar al trabajador una cuantía fija -diaria, mensual o anual-, que en algunos supuestos se establece como cuantía mínima y en otros como límite máximo, a concretar en el respectivo acuerdo individual de trabajo a distancia, y que, con carácter general, no requiere justificación alguna (Romero, 2024, págs. 33-34). En el marco de la normativa vigente, la entrega de tal cantidad a tanto alzado constituye un complemento de carácter dinerario y naturaleza retributiva y, en consecuencia, íntegramente sujeto a tributación en el IRPF del trabajador perceptor

de las mismas, dada la dificultad de probar la realidad del gasto y su exclusiva vinculación con la actividad laboral.

Nos inclinamos a pensar que el actual tratamiento tributario de las compensaciones por gastos vinculados al trabajo a distancia no se corresponde con la finalidad de tal medida, que no es otra que evitar que el trabajador en remoto asuma unos costes que, por corresponder a herramientas necesarias para el desempeño del trabajo, debe asumir la empresa y que, en caso de desempeñar sus labores presencialmente, no afrontaría.²⁵ Así y todo, vuelve a surgir aquí la dificultad, por no decir imposibilidad, de deslindar los gastos que corresponden a un uso personal o bien laboral de los correspondientes suministros o servicios y, por tanto, la inviabilidad de determinar la proporción del gasto compensado que, en su caso, no debería someterse a tributación por estar estrictamente vinculado al ámbito laboral. En este contexto, podría resultar adecuado establecer una norma de simplificación, de carácter objetivo, de acuerdo con la cual se previese que un porcentaje determinado del respectivo gasto efectuado en los conceptos que venimos estudiando se entendiese afectado al desarrollo de la actividad laboral, de modo que su importe no se sometiese a tributación si existe la correspondiente justificación documental.²⁶ Con un efecto similar, otra opción sería configurar una desgravación fiscal, a modo de gasto deducible para la determinación de los rendimientos netos del trabajo personal, que permitiese deducir un porcentaje de los gastos satisfechos por el trabajador a distancia en dichos conceptos.²⁷ O, más simple aún: prever la exención de las cuantías satisfechas en concepto de compensación por gastos vinculados al trabajo a distancia en los términos

23. Vid. a este respecto, SSTs de 3 de octubre de 2013 y 20 de marzo de 2024 en relación con los cheques comida y las SSTs de 1 de junio de 2022, 23 de octubre de 2024 y 11 de enero de 2024 respecto al plus de transporte. En este mismo sentido, la DGT ha puesto de relieve que, «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» (Consulta V0932-14, de 2 de abril).

24. Vid. al respecto, consulta de la DGT citada en la nota anterior.

25. En consonancia con esta idea, tales compensaciones no cotizan a la Seguridad Social, como ha puesto de relieve la TGSS en su *Boletín de Noticias RED 3/2021*, de 28 de mayo.

26. Esta fórmula ha sido adoptada en Alemania en relación con los gastos de telefonía, de modo que queda libre de tributación el 20 % de los gastos mensuales de telefonía debidamente justificados, con un máximo de 20 € (KPMG, 2021, pág. 4). Se trata de una fórmula similar a la establecida en el art. 30.2.5ºb) RIRPF comentada en la nota núm. 8.

27. Esta ha sido la solución adoptada en Irlanda, país que permite aplicar una desgravación atendiendo a los gastos efectivamente soportados por el trabajador a distancia, atendiendo al número de días en los que ha trabajado en remoto y al tipo marginal al que tributa. Esta alternativa únicamente está prevista para los supuestos en los que el empleador no abona al trabajador compensación alguna por dichos conceptos (página web del *Revenue*, fecha de consulta 22/07/2025).

establecidos en el respectivo Convenio Colectivo, de modo que, fuera cual fuese la fórmula adoptada por la empresa para realizar tal compensación, las cuantías abonadas no deberían adicionarse a los rendimientos del trabajo si se ajustan a las previsiones convencionales.²⁸

Asimismo, otra opción podría ser disponer una exención similar a la prevista en el art. 17.1.d) LIRPF para las dietas y asignaciones por gastos de viaje, de modo que se fijaran unas cuantías a tanto alzado que quedasen excluidas de gravamen dentro de los límites reglamentariamente establecidos.²⁹ Esta ha sido la opción escogida por algunos países de nuestro entorno, como Francia³⁰ o Portugal,³¹ que han establecido un sistema de compensación a tanto alzado por gastos relativos a equipos informáticos, conexiones y otros suministros necesarios para el correcto desarrollo del trabajo a distancia. En concreto, las cuantías exentas varían en función del número de días en que el empleado trabaja a distancia y de la existencia o no de convenio colectivo que regule la cuestión. Así, en Francia, se consideran exentos de tributación, sin necesidad de aportar justificación alguna, 3,25 €/día o 2,70 €/día, con un máximo de 71,50 € o 59,40 €, según exista o no convenio colectivo, respectivamente. Incluso si superan los citados límites, la cuantía recibida a modo de compensación estará exenta de tributación siempre que los gastos estén justificados. Por su parte, en Portugal, se entiende que no constituye rendimiento sujeto a tributación 1 € por día de trabajo en remoto -0,10 €/día en concepto de consumo eléctrico, 0,40 €/día por consumo de internet y 0,50 €/día en relación con el equipo informático correspondiente-, pudiendo incrementarse la cuantía exenta en un 50 % si dicho importe estuviese previsto en un instrumento de regulación colectiva.

Si bien es cierto que el empleo de cualquiera de las fórmulas objetivas indicadas no toma en consideración las particularidades propias de cada puesto de trabajo que, sin lugar a dudas, pueden variar sustancialmente de un supuesto a otro (Rovira, 2021, pág. 29), lo cierto es que las mismas proporcionan un tratamiento neutral, coherente con el principio de igualdad, entre el trabajo a distancia y el trabajo presencial, a la vez que contribuyen a proporcionar una mayor seguridad jurídica y facilitan la gestión y control de las correspondientes obligaciones tributarias de los agentes implicados, empresas y trabajadores.

Conclusiones

Tras el análisis efectuado, hemos podido constatar las inconsistencias de la tributación que, a tenor del ordenamiento vigente, corresponde atribuir a las compensaciones retributivas por el desarrollo del trabajo a distancia. A lo largo del estudio se han efectuado diversas propuestas que pueden resultar útiles para proporcionar coherencia al sistema y alinear el tratamiento tributario de tales compensaciones con la finalidad con la que, desde la perspectiva laboral, fueron concebidas por el legislador. Así, en la medida en que el trabajador a distancia tiene el derecho a ser dotado de los medios, herramientas o equipamiento preciso para el desarrollo de la respectiva prestación laboral y la empresa la correlativa obligación de suministrarlos, cabe entender que tal dotación no debe someterse a tributación, con independencia de que los elementos sean directamente entregados por el empleador o bien se proceda a la entrega de una cuantía dineraria para costear su adquisición o compensar el uso de los medios propios

28. Esta ha sido la opción adoptada en los territorios forales de Guipúzcoa, Vizcaya y Álava tras la reciente modificación del IRPF introducida mediante las Normas forales 1/2025, de 9 de mayo, 2/2025, de 9 de abril y 3/2025, de 9 de abril, respectivamente. Las tres normas coinciden en su redacción, declarando que tienen la consideración de rendimientos del trabajo sujetos a tributación «las cantidades puestas a disposición de la persona trabajadora en concepto de compensación por los gastos soportados por esta como consecuencia de su trabajo desarrollado en la modalidad de teletrabajo, excepto aquellas que no excedan de los importes establecidos en cada momento por Convenio Colectivo, hasta el límite del valor de mercado de los citados gastos». Se trata de un avance significativo en la regulación de la materia que venimos estudiando, aunque el inciso final puede seguir planteando dificultades prácticas puesto que no siempre será fácil determinar el valor de mercado del gasto compensado.

29. Se han manifestado partidarios de esta alternativa, entre otros, la Comisión de expertos que elaboraron el *Libro Blanco para la reforma tributaria* (2022, pág. 607), Sedeño (2022, pág. 130), Gorospe (2022, pág. 284), Díaz Calvarro (2022, pág. 449), Rovira (2023b, pág. 117), Mories (2023, pág. 112), y Jabalera (2024, pág. 272).

30. Cfr. *Formulaire n°2041-GP-Allocations pour frais d'emploi* (2024, pág. 5) e información disponible en la página web de la DGFIP (fecha de consulta 22/07/2025).

31. Art. 2 de la Orden n°292-A/2023, de 29 de septiembre.

del trabajador, y con independencia, también, de que los mismos sean o no susceptibles de uso privado.

De este modo, si el elemento o medio en cuestión no es susceptible de uso particular, bien por la naturaleza o características del mismo, bien por la restricción expresa impuesta por la empresa a tal efecto, su recepción no puede ser calificada como retribución en especie, como tampoco debe ser considerada retribución dineraria la cuantía monetaria entregada por la empresa para compensar su adquisición, pues su uso responde, en exclusiva, al fin de facilitar el cumplimiento de los objetivos de la empresa que es quien, en definitiva, resulta beneficiada por el citado uso.

De igual modo, aun existiendo un potencial uso particular del respectivo bien, nos inclinamos a pensar que el mismo carece de la necesaria relevancia tributaria para poder otorgarle naturaleza retributiva, resultando ser un uso que resulta residual, accesorio y notoriamente irrelevante respecto a su uso principal o esencial, que no es otro que el laboral. Dado que esta interpretación no resulta irrefutable a la vista de la doctrina administrativa existente, sería preciso que el legislador previese, de forma expresa, la no tributación de las diversas fórmulas empleadas para dotar al trabajador de los medios, herramientas y equipamiento necesario para el desempeño de la prestación laboral, se suministren directamente los bienes, se compense su adquisición mediante la entrega de una cuantía dineraria o bien el uso de los medios propios. A tal efecto, puede proceder a la articulación técnica de un supuesto de no sujeción o, en su caso, de exención, dos medidas que, aunque con un resultado económico equivalente, responden a fundamentos distintos. Así, si se entiende que el uso particular del bien constituye una manifestación de riqueza susceptible de imposición, el legislador debería optar por la configuración de una exención, mientras que, si se entiende que el mismo no supone riqueza alguna, deberá establecerse un supuesto de no sujeción, quedando al margen del hecho imponible gravado por el IRPF.

Por su parte, en caso de que la empresa abone una compensación económica al trabajador por los gastos ocasionados por el trabajo a distancia, entendemos que las cuantías entregadas por tal concepto no deben quedar sujetas a tributación, puesto que su objetivo no es retribuir al trabajador en remoto, sino resarcirlo por el desembolso de unos gastos directamente vinculados a su trabajo y sin

la satisfacción de los cuales no habría podido desempeñar las tareas encomendadas por el empleador. Sin embargo, la intrínseca dificultad de individualizar estos gastos y deslindar con exactitud la parte que corresponde a la actividad laboral o bien privada, nos lleva a recomendar el establecimiento expreso de su no tributación. A tal efecto, podría adoptarse una fórmula equivalente a la prevista en el IRPF en relación con las dietas y asignaciones por gastos de viaje, de modo que las cuantías recibidas queden exentas si existe la correspondiente justificación documental. Asimismo, otra posibilidad que podría resultar adecuada a tal fin, sería exceptuar de gravamen la cuantía resultante de aplicar un porcentaje objetivamente determinado sobre el importe del gasto debidamente justificado, o bien, con un efecto similar, permitir la aplicación de una desgravación fiscal, a modo de gasto deducible, para la determinación de los rendimientos netos del trabajo personal sujetos a tributación.

En cualquier caso, mientras no se produzcan cambios normativos, resulta esencial el contenido del respectivo acuerdo de trabajo a distancia, siendo especialmente relevante que quede recogida la naturaleza no retributiva de la entrega de medios, herramientas e instrumentos al trabajador en remoto, su exclusivo uso para fines laborales y los mecanismos de control empresarial de los mismos, así como la necesidad de aportar justificación documental de cualquier gasto cuya compensación se efectúe por el empleador.

Reconocimientos

El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del Proyecto de investigación «El estímulo a los empleadores y la mitigación de la inseguridad jurídica: dos factores clave en la consolidación del trabajo a distancia», con referencia PID2023-146204OB-C21 y financiado por MCIN/AEI /10.13039/501100011033 y por FEDER, UE.

Referencias bibliográficas

- ALZAGA RUIZ, I. (2022). «El derecho al abono y compensación de gastos en la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia». *Revista Crítica de Relaciones de Trabajo. Laborum*, n.º 2, págs. 35-53.
- CASANELLAS CHUECOS, M. (2022). «Incidencia del criterio de residencia fiscal en el ámbito de la imposición personal del teletrabajador». *Revista General de Derecho del trabajo y de la Seguridad Social*, n.º 63, págs. 246-283.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2021). «Aspectos tributarios controvertidos del teletrabajo». *El Notario del siglo XXI*, n.º 96.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022). *Libro blanco para la reforma tributaria*. Madrid: IEF.
- DÍAZ CALVARRO, J.M. (2022). «Fiscalidad y teletrabajo: análisis de algunas cuestiones de interés». En: MARÍN ALONSO, I., IGARTUA MIRÓ, M.T. y SOLÍS PRIETO, C. (dirs.). *Digitalización, desarrollo tecnológico y derecho del trabajo: nuevas perspectivas de sostenibilidad*, págs. 433-459. Navarra: Aranzadi.
- DURAN SINDREU, A. (2020). «¿Preocupa de verdad la fiscalidad del teletrabajo?». *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*. [Fecha de consulta: 30 de junio de 2025].
- EUROFOUND (2022). *The rise in telework: Impact on working conditions and regulations*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- FRAGUA, S.; ROSANAS, C. (2020). «Impuestos: los grandes olvidados en la nueva regulación del teletrabajo». *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 986.
- GOROSPE OVIEDO, J.I. (2022). «Medidas fiscales para un modelo de transporte urbano sostenible: impuesto de circulación, transporte colaborativo y teletrabajo». *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 8, págs. 274-287.
- GUTIÉRREZ ABARQUERO, D. (2020). *Imputación fiscal y criterios de afectación de vehículos en IRPF: análisis y propuesta preliminar*. Documentos AEDAF: Sección Asesores internos.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2024). «La dimensión fiscal del teletrabajo desde la perspectiva internacional e interna». En: CASTILLO, F. y MALDONADOL, J.A. (dirs.). *Régimen jurídico del teletrabajo en las Administraciones Públicas*. Madrid: Dykinson.
- KPMG (2021). *Teletrabajo. Regulación en España y en países de nuestro entorno*. Versión electrónica.
- MILLAN, S. (2023). «Teletrabajo en la agenda de los objetivos de desarrollo sostenible». En: PÉREZ MARTELL, R. (dir.). *La tecnología y los objetivos de desarrollo sostenible*. Barcelona: Bosch Editor.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I. (1994). *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del IRPF*. Valladolid: Lex Nova.
- MORIES JIMÉNEZ, M.T. (2021). «Régimen fiscal de las compensaciones retributivas derivadas del teletrabajo: cuestiones sin resolver y propuestas de regulación en el IRPF». *Quincena Fiscal*, n.º 8.
- MORIES JIMÉNEZ, M.T. (2023). *Fiscalidad del teletrabajo*. València: Tirant lo Blanch.
- OBSERVATORIO NACIONAL DE TECNOLOGÍA Y SOCIEDAD (2024). *Teletrabajo 2024*. Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial, Ministerio para la Transformación Digital y de la Función Pública.
- OTOYA CHAVARRIA, M.; BOLAÑOS HERRERA, I. (2024). «El Teletrabajo como un mecanismo para contribuir al Desarrollo Sostenible». *Política Económica y Desarrollo Sostenible*, vol. 10, n.º 1, págs.1-22. DOI: <https://doi.org/10.15359/btkp7c39>

- RANCAÑO MARTÍN, M.A.; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G. (2002). «Las rentas en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 52, nº. 266, págs. 781-828.
- ROMERO BURILLO, A.M. (2024). «La regulación del contenido económico del teletrabajo en la negociación colectiva». *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, n.º 69, págs. 1-53.
- ROVIRA FERRER, I. (2021). «Las entregas y compensaciones de gastos a causa del trabajo a distancia en el IRPF de los empleados». *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº 55, págs. 7-34.
- ROVIRA FERRER, I. (2023a). «Propuestas para adaptar y mejorar el IRPF, el IS y el IVA al trabajo a distancia y la realización de actividades económicas o profesionales desde el domicilio». *Crónica Tributaria*, n.º 188, págs. 149-181. DOI: <https://doi.org/10.47092/CT.23.3.5>
- ROVIRA FERRER, I. (2023b). *La fiscalidad del trabajo a distancia*. Pamplona: Aranzadi.
- SEDEÑO LÓPEZ, J.F. (2022). *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*. Barcelona: Atelier.

Cita recomendada

CASANELLAS CHUECOS, Montserrat (2026). «Fiscalidad de las compensaciones retributivas percibidas por los trabajadores a distancia: cuestiones controvertidas y propuestas de regulación». En: Irene Rovira Ferrer (coord.). «Sobre la consolidación del trabajo a distancia». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 44. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]. DOI: <http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i44.9800298>



Los textos publicados en esta revista están –si no se indica lo contrario– bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor**Montserrat Casanellas Chuecos**

Profesora agregada del área de Derecho Financiero y Tributario (Departamento de Derecho Administrativo, Derecho Procesal y Derecho Financiero y Tributario), Facultad de Derecho. Universidad de Barcelona
montse_casanellas@ub.edu

Ha impartido docencia en los Grados en Derecho, Gestión y Administración Pública y Relaciones Laborales, y los másteres oficiales de Gestión Cultural, Derecho de la Empresa y los Negocios y Abogacía. Ha desarrollado diversos cargos y encargos de gestión académica. Entre otros, ha sido coordinadora del Máster oficial de Gestión Administrativa, coordinadora del máster Oficial de la Abogacía, Directora de la Escuela de Másteres y Postgrados y vicedecana de Relaciones Institucionales, Patrocinio y Postgrados de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona.

Su actividad investigadora ha estado centrada en la tributación de las entidades sin ánimo de lucro y el mecenazgo, así como en las medidas de simplificación de la tributación de las rentas empresariales, ámbitos en los que he publicado diversos artículos científicos y monografías. Asimismo, ha sido miembro de varios proyectos de investigación financiados por el Ministerio de Economía y Competitividad, la Agencia Española de Cooperación y Desarrollo, el Institut d'Estudis d'Autogovern y el Instituto de Estudios Fiscales.

Ha sido profesora visitante de la Universidad de Verona (Italia) y ha realizado diversas estancias de investigación en Brasil, Venezuela e Italia. Asimismo, en el ámbito docente, es autora de varios manuales de Derecho Financiero y Tributario, parte general y especial, y artículos sobre competencias transversales y actividades de aprendizaje por competencias.