

## LAS ENTREGAS Y COMPENSACIONES DE GASTOS A CAUSA DEL TRABAJO A DISTANCIA EN EL IRPF DE LOS EMPLEADOS\*

PROVISIONS AND COMPENSATIONS  
FOR EXPENSES OF DISTANCE WORKING  
IN THE PERSONAL INCOME TAX  
OF EMPLOYEES

---

Irene Rovira Ferrer

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario  
de la Universitat Oberta de Catalunya

### **RESUMEN**

*Una de las principales cuestiones que planteó la aprobación del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia (hoy Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia), es cómo afectará al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los empleados, cuya respuesta no resulta clara ni sencilla con base en la normativa actual. En concreto, su impacto fiscal se podrá producir tanto por la obligación del empleador de suministrar las herramientas, medios y equipos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia como por su deber de compensar los gastos, directos e indirectos, que, por la prestación laboral, soporta el trabajador. Así pues, la determinación de su incidencia en la tributación sobre la renta de los empleados constituye el objeto del presente trabajo, resaltando al mismo tiempo las principales problemáticas que se plantean y aportando determinadas propuestas normativas de mejora.*

---

\* Fecha de recepción: 02/01/2021; Fecha de aceptación: 27/07/2021.

**Palabras clave:** *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; trabajo a distancia; empleados.*

### **ABSTRACT**

*The main goal of this work is to analyse the impact of the Royal Decree-Law 28/2020, of 22<sup>nd</sup> of September, on distance working (current Law 10/2021, of 9<sup>th</sup> of July, on distance working) in the Personal Income Tax of employees. Specifically, these consequences may be produced by two different situations: on one hand, by the provision by the employer of the necessary tools and equipment for the development of distance working, and, on the other hand, by the compensation for direct and indirect expenses supported by employees. Moreover, the main problems in this regard will be determined, with the aim of providing improvement proposals.*

**Keywords:** *Personal Income Tax; distance working; employees.*

### **SUMARIO**

---

1. INTRODUCCIÓN.
2. LA TRIBUTACIÓN POR EL SUMINISTRO DE LAS HERRAMIENTAS, MEDIOS Y EQUIPOS NECESARIOS PARA EL DESARROLLO DEL TRABAJO A DISTANCIA Y LOS SERVICIOS NECESARIOS PARA SU CORRECTO FUNCIONAMIENTO.
  - 2.1. CUANDO TALES ELEMENTOS NO SEAN SUSCEPTIBLES DE UTILIZACIÓN PRIVADA.
  - 2.2. CUANDO TALES ELEMENTOS SEAN SUSCEPTIBLES DE UTILIZACIÓN PRIVADA Y LOS ENTREGUE EL EMPLEADOR.
  - 2.3. CUANDO TALES ELEMENTOS SEAN SUSCEPTIBLES DE UTILIZACIÓN PRIVADA Y EL EMPLEADOR ABONE EN DINERO A LOS TRABAJADORES EL COSTE DE SU ADQUISICIÓN O MANTENIMIENTO.
3. LA TRIBUTACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE LOS GASTOS QUE, POR LA PRESTACIÓN LABORAL A DISTANCIA, SOPORTE EL TRABAJADOR.

4. EL NO DEVENGO DEL IVA.
5. CONCLUSIONES.
6. BIBLIOGRAFÍA.

Abreviaturas:

---

AN	Audiencia Nacional.
CE	Constitución Española.
DGT	Dirección General de Tributos.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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.
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia de Tribunal Superior de Justicia.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.



## 1. INTRODUCCIÓN

Una de las inevitables consecuencias derivadas de la fuerte crisis económica y sanitaria producida por la Covid-19 ha sido la generalización del trabajo a distancia, es decir, la realización de la prestación laboral por cuenta ajena fuera del centro de trabajo (normalmente desde la vivienda habitual) con el fin de evitar la propagación de la pandemia.

De hecho, tal es actualmente su relevancia tanto a nivel nacional como internacional que, a pesar de la complicada situación en la que se encuentran los poderes públicos, se aprobó el Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia, el cual, tras ser convalidado por el Congreso de los Diputados y tramitado como proyecto de ley, ha dado lugar a la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia.

En ambos casos, su art. 2.a) 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 el lugar elegido por esta, durante toda su jornada o parte de ella, con carácter regular*», contemplando el art. 2.b) como subespecie del mismo el teletrabajo (entendido como el «*trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación*»). Sin embargo, para que el trabajo a distancia se entienda regular y resulte de aplicación tal normativa, el art. 1 requiere que, en un período de referencia de tres meses, sea de un mínimo del 30 % de la jornada laboral, o el porcentaje proporcional equivalente en función de la duración del contrato de trabajo.

De este modo, dicha regulación se ha aprobado con el objetivo de proporcionar una regulación suficiente, transversal e integrada en una norma sustantiva única que dé respuesta a las diversas necesidades que derivan de esta forma de trabajar, y, dentro del fin de equilibrar las ventajas que supone para las empresas y las personas trabajadoras (garantizando especialmente el principio de igualdad de trato en las condiciones profesionales —sobre todo, en términos retribución—), se han abordado dos cuestiones que podrán tener un impacto directo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los empleados.

Así, dentro del contenido mínimo del acuerdo de trabajo a distancia que fija el art. 7, se contempla, en primer lugar, la necesidad de inventariar «*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», respecto de los que el art. 11 reconoce a los trabajadores el derecho a su dotación y mantenimiento adecuado por parte de la empresa y el derecho a recibir la atención precisa en el caso de dificultades técnicas. Y, en segundo lugar, se prevé la «enumeración de los gastos que pudiera tener la persona trabajadora por el hecho de prestar servicios a distancia, así como la forma de cuantificación de la compensación que obligatoriamente debe abonar la empresa y momento y forma para realizar la misma», ya que, como garantiza el art. 12, «el desarrollo del trabajo a distancia deberá ser sufragado o compensado por la empresa, y no podrá suponer la asunción por parte de la persona trabajadora de gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de su actividad laboral».*

Por consiguiente, resulta necesario analizar qué impacto tendrá en el IRPF de los trabajadores tanto el suministro de las herramientas, medios y equipos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia, por una parte, como la compensación que reciban de los gastos, directos e indirectos, que soporten por esta prestación laboral, por otra, cuya determinación también podrá tener incidencia directa en las propias obligaciones del empleador (ya sea por lo que respecta a los pagos a cuenta del Impuesto o al abono de las cotizaciones a la Seguridad Social).

## 2. LA TRIBUTACIÓN POR EL SUMINISTRO DE LAS HERRAMIENTAS, MEDIOS Y EQUIPOS NECESARIOS PARA EL DESARROLLO DEL TRABAJO A DISTANCIA Y LOS SERVICIOS NECESARIOS PARA SU CORRECTO FUNCIONAMIENTO

A la hora de entrar a valorar la tributación que debe proceder ante el suministro de las herramientas, medios y equipos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia a los trabajadores, así como de los servicios necesarios para su correcto funcionamiento, cabe distinguir tres supuestos diferenciados: aquellos en los que tales elementos no sean susceptibles de utilización privada; aquellos en que, entregados por el empleador, sean susceptibles de dicha utilización; y aquellos en los que, siendo también susceptibles de un uso particular por parte de los trabajadores, sean estos quienes los obtengan y los empleadores les abonen en dinero el coste de su adquisición.

## 2.1 CUANDO TALES ELEMENTOS NO SEAN SUSCEPTIBLES DE UTILIZACIÓN PRIVADA

Lo primero que hay que destacar para entrar a valorar las consecuencias en el IRPF de tales supuestos son dos conceptos que resultan imprescindibles y que define 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 (LIRPF): el de los rendimientos del trabajo y el de las rentas en especie.

Así, como establece el art. 17.1 de la LIRPF, «*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*», por lo que, en principio, en ellos se integrarán todas las prestaciones (dinerarias o no) que reciban los trabajadores de su empleador y que no se hallen expresamente excluidas.

Por su parte, las rentas en especie se encuentran definidas en el art. 42.1 de la LIRPF, concretándose como «*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*». Y a tal efecto, como ha puntualizado la doctrina, resulta indiferente si el beneficio que conllevan lo disfruta directamente el contribuyente o su cónyuge, hijos o cualquier otra persona que conviva con él, siendo lo relevante el hecho de que conlleven un ahorro de renta<sup>1</sup>.

No obstante, como precisa el propio precepto, «*cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que este adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria*», añadiendo el apartado 2 que en ningún caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie ni las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado (siempre que vengán exigidas por el desarrollo de sus actividades o las características de sus puestos de trabajo) ni las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

---

<sup>1</sup> En este sentido, véase MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *Las retribuciones en especie en el trabajo personal*, Lex Nova, Valladolid, 1994, p. 241, o GALAPERO FLORES, Rosa, «Los rendimientos en especie del trabajo personal en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Estudio de la Ley 40/1998», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 18, Universidad de Extremadura, 2000, p. 106.

Por consiguiente, con base en ambos preceptos, el suministro de las herramientas, medios y equipos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia que realice el empleador a un trabajador, así como la provisión de los pertinentes servicios de mantenimiento adecuado y atención precisa en el caso de dificultades técnicas, podrían tener la consideración de rendimientos del trabajo en especie, ya que se producirían en el marco de una relación laboral y no constituirían una entrega dineraria<sup>2</sup>.

Sin embargo, como ha precisado reiteradamente la Dirección General de Tributos (DGT) con base en el art. 42.1 de la LIRPF, la existencia de las rentas en especie requiere «*la concurrencia de unos fines particulares [del perceptor de las mismas] a los que la propia renta viene a dar satisfacción*»<sup>3</sup>, de modo que lo primero que resultará imprescindible en los casos aquí analizados es la valoración de si la utilización de tales herramientas, medios y equipos por parte del trabajador se realiza exclusivamente para fines laborales o si también puede usarlos para sus finalidades particulares.

Así, si la entrega realizada por el empleador responde a una utilización exclusiva para los fines empresariales (ya sea por las propias características del objeto entregado —como ha entendido la DGT que ocurre con los uniformes o el vestuario obligatorio para el desarrollo del trabajo<sup>4</sup>— o porque así lo exige la propio empleador —prohibiendo su uso privado—), su recepción no tendrá impacto alguno en el IRPF del trabajador, ya que «*la ausencia de fines particulares impide hablar de retribución*»<sup>5</sup>. Pero, además, como ha añadido, tampoco existirá

---

<sup>2</sup> Al respecto, procede destacar las consideraciones de VEGA HERRERO con base en el carácter directo o indirecto de los rendimientos en especie respecto de la relación laboral o estatutaria de la que proceden, al señalar que «*la derivación del trabajo personal es una idea omnicomprensiva que permite incluir tanto las rentas en especie que constituyen una retribución del trabajo desempeñado como aquellas que, sin ser una compensación estricta del trabajo realizado, vayan aparejadas a la relación laboral*» (VEGA HERRERO, Manuela, «Los rendimientos del trabajo en especie», *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 299).

<sup>3</sup> Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V1034-05, de 10 de junio de 2005, la cual, aunque se basaba en el art. 46.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, resulta actualmente de aplicación por cuanto contemplaba las mismas previsiones que el vigente art. 42.1 de la LIRPF.

<sup>4</sup> Véase, entre otras, la Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V1039-18, de 24 de abril de 2018.

<sup>5</sup> Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V0824-05, de 12 de mayo de 2005. Al respecto, no hay que olvidar que «*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*» (RANCAÑO MARTÍN, María Asunción y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Germán, «Las rentas en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Revista de Derecho Financiero* núm. 266, 2002, p. 781).



la necesaria retribución susceptible de gravamen si, en lugar de que sea la propia empresa quien entrega tales elementos, abona contra factura a los empleados los importes satisfechos en su adquisición (ya que, de conformidad con el art. 12 del Real Decreto-ley 28/2020 y la Ley 10/2021, el desarrollo del trabajo a distancia deberá ser «*sufragado o compensado*» por la empresa a los trabajadores), lo cual no podía ser de otro modo teniendo en cuenta que ambos supuestos responden a un mismo objeto, un mismo importe y una misma finalidad<sup>6</sup>.

## 2.2. CUANDO TALES ELEMENTOS SEAN SUSCEPTIBLES DE UTILIZACIÓN PRIVADA Y LOS ENTREGUE EL EMPLEADOR

En tales casos, si el trabajador tiene la facultad de disponer del bien, derecho o servicio entregado para sus usos particulares, su obtención deberá tributar como rendimiento del trabajo en especie, añadiendo la DGT al respecto que resultará del todo irrelevante «*que exista o no una utilización efectiva para dichos fines*»<sup>7</sup>. Asimismo, como precisa, esta es una cuestión de hecho que no puede someterse a un criterio general de valoración, sino que deberá valorarse en cada caso, dejando claro al mismo tiempo que, en tanto que «*el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares*», no serán aceptables aquellas pruebas relativas a su utilización efectiva (como podría ser el kilometraje respecto a un vehículo de empresa que puedan utilizar los trabajadores para su uso personal)<sup>8</sup>.

En consecuencia, a no ser que su uso particular esté expresamente prohibido por la propia empresa, surge en este punto la duda de qué ocurrirá con la entrega de elementos que resulten necesarios para la prestación del trabajo a distancia pero que sean, al mismo tiempo, susceptibles de utilización privada, como puede ocurrir con tabletas, teléfonos móviles, ordenadores o incluso mobiliario ergonómico adecuado.

---

<sup>6</sup> Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V0824-05, de 12 de mayo de 2005.

<sup>7</sup> Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V1225-20, de 4 de mayo de 2020. De hecho, en esta línea, señaló la DGT en la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V1387-20, de 13 de mayo de 2020, que ni siquiera el confinamiento por la COVID-19 impidió la imputación de un rendimiento de trabajo en especie por la cesión de un vehículo al trabajador para su uso particular, ya que el automóvil seguía estando a su disposición.

<sup>8</sup> Véanse, entre muchas otras, las contestaciones de la DGT a las consultas tributarias vinculantes V1930-20, de 12 de junio de 2020, o V1873-20, de 10 de junio de 2020.

Pero, además, en tales casos, la incertidumbre se incrementa al considerar cuál debería ser su eventual valoración, ya que la normativa únicamente precisa cómo se deberá determinar el correspondiente rendimiento en especie en algunos supuestos concretos que aquí no resultarían de aplicación<sup>9</sup>. En concreto, para el resto de casos, el art. 43.1 de la LIRPF se limita a señalar que se valorarán «*por su valor normal en el mercado*», aunque en ningún momento define qué deberá entenderse por dicho concepto jurídico indeterminado ni concreta cómo deberá proceder su determinación<sup>10</sup>.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que la eventual valoración de los mencionados elementos formará parte de la base imponible del IRPF (es decir, que, conforme a su definición en el art. 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria —LGT—, será parte de la medición del hecho imponible que se someterá a imposición), su indeterminación resulta cuestionable desde el punto de vista de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución Española —CE—), al mismo tiempo que resulta poco compatible con la garantía del principio de capacidad económica y de la reserva de ley tributaria (arts. 3 de la CE y 8.a de la LGT).

De hecho, tras admitir a efectos tributarios la definición del valor de mercado que, respecto a los bienes inmuebles, precisaba la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994<sup>11</sup>, el propio TS reconoció que este «*se corresponde con el de un mercado libre y perfecto, que constituye el desideratum de los economistas, y, por qué no decirlo, también de las normas*

---

<sup>9</sup> En concreto, el art. 43.1.1.º de la LIRPF lo precisa en relación con la utilización de una vivienda; la utilización o entrega de vehículos automóviles; la concesión de préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero; el ofrecimiento de prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares; la satisfacción de primas o cuotas satisfechas en virtud de un contrato de seguro u otro similar o a seguros de dependencia; el ofrecimiento de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive; y el abono de determinadas contribuciones satisfechas a sistemas de previsión social.

<sup>10</sup> En este punto, considerando las distintas previsiones que hoy siguen vigentes, pueden reiterarse las consideraciones de ABELLA POBLET al señalar que, por lo que respecta a los métodos de valoración previstos para los rendimientos en especie, pueden sintetizarse en los siguientes: el método del valor normal de mercado, el método del coste de adquisición o producción para el pagador y los métodos objetivos con parámetros distintos a los anteriores (ABELLA POBLET, Enrique, *Régimen fiscal de las retribuciones del trabajo en especie*, Fundación Confemetal, Madrid, 2000, p. 119 y ss.).

<sup>11</sup> Al respecto, la mencionada Orden contenía normas de valoración de bienes inmuebles para determinadas entidades financieras, definiendo en su Anexo I.1 el valor de mercado como «*el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación*».

*tributarias cuyo hecho imponible grava las transacciones económicas o el beneficio derivado de ellas», aunque, «no puede, sin embargo, ignorarse que en la realidad predominan versiones o variedades de mercados imperfectos»<sup>12</sup>.*

Y es que, como destacó MALVÁREZ PASCUAL, es justamente esta incertidumbre y los altos costes de gestión y control que pueden derivar de este sistema los que aconsejan que *«en ciertos casos se adopten otros criterios que pueden ser menos conflictivos»*, lo que conlleva que se acepten *«métodos tales como el coste para el empleador o valoraciones objetivas, a pesar de que se reduce la equidad del sistema»<sup>13</sup>.*

Por ello, y aunque pueda incluso admitirse una definición como válida, destaca VARONA ALABERN que sigue persistiendo *«el suficiente relativismo como para dificultar la identificación y concreción de dicho valor»<sup>14</sup>*, aunque no cabe duda de que, a efectos de su justificación, se podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho (como una tasación pericial efectuada por un experto independiente) y que, ante la discrepancia con el valor que, en su caso, determine la Administración en ocasión de su comprobación (a través de los medios contemplados en el art. 57 de la LGT), los obligados tributarios podrán promover la tasación pericial contradictoria regulada en el art. 135 de la LGT.

Sin embargo, procede destacar que lo que sí que establece el art. 43.1.1.º.f) de la LIRPF es un valor mínimo que deberá ser objeto de declaración en todo caso, al señalar que, *«cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate»*. Asimismo, como detalla, tendrá la consideración de precio ofertado al público el previsto en el art. 60 del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, al que se deberán deducir los descuentos ordinarios o comunes entendidos como *«los que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie o que, en otro caso, no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales»*.

---

<sup>12</sup> STS de 5 de octubre de 1995 (rec. núm. 3379/1991).

<sup>13</sup> MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto, *La tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en especie*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 175 y ss.

<sup>14</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique, «Artículo 10. Bienes inmuebles», *Comentarios a la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio: homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 1561.

De todos modos, la cuantificación del valor de mercado de las entregas aquí estudiadas no es el único problema que plantea su eventual tributación, sino que se le añade la dificultad de aplicar sobre este, una vez concretado, la oportuna regla de reparto para conocer, de acuerdo con la naturaleza y las características de las funciones que desarrolle cada trabajador en su prestación laboral, la disponibilidad para los fines particulares de los elementos entregados<sup>15</sup>.

En consecuencia, además de los tradicionales problemas de prueba (ya que, como se señalaba, se trata de determinar su utilización potencial y no efectiva en cada supuesto)<sup>16</sup>, su tributación abre la puerta a incrementar la elevada conflictividad de los criterios aplicados para su cómputo ante su falta de previsión normativa, especialmente si se opta por el cuestionable criterio general mantenido en relación con los vehículos de uso mixto. Y es que este, avalado por el propio TEAC, consiste en considerar que la utilización privada responde a todo el período distinto de la jornada laboral, sin tener en cuenta descanso alguno para comer, dormir o simplemente descansar (es decir, los sábados, domingos, festivos, vacaciones y, si la jornada es de ocho horas, dieciséis horas diarias en los días laborables)<sup>17</sup>. Pero es que, además, si también se reconociera su procedencia a tales efectos, se estaría admitiendo la falta de su adaptación a la naturaleza y las características de las funciones que, en su prestación laboral, desarrolle cada trabajador, donde influiría, sin duda, la infinita casuística respecto de cada herramienta, medio o equipo cedido que puede producirse en cada caso particular<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup> Al respecto, la necesidad de aplicar esta regla de reparto en los casos de utilización mixta (privada y laboral) puede constatarse en varias contestaciones a consultas tributarias vinculantes de la DGT, como es el caso de la V0949-18, de 11 de abril de 2018. Así, respecto a la cesión parcial de los vehículos de empresa a los trabajadores, señaló, en primer lugar, la procedencia de realizar la valoración del pertinente rendimiento en especie conforme a las reglas especiales previstas para ellos en el art. 43.1.1.º b) de la LIRPF. No obstante, como concretó, el resultado solo procederá si la cesión de uso del vehículo se realiza única y exclusivamente para que el empleado lo destine a fines particulares, ya que, en los casos de utilización mixta, deberá aplicarse sobre él el correspondiente criterio de reparto (es decir, el porcentaje de utilización efectiva de tales elementos que se encuentran a disposición del trabajador).

<sup>16</sup> Insistiendo en dicha diferenciación, véanse, entre muchas otras, las contestaciones de la DGT a las consultas tributarias vinculantes V1930-20, de 12 de junio de 2020, o V1873-20, de 10 de junio de 2020.

<sup>17</sup> Véase la admisión de la aplicación de este criterio por parte del TEAC en, entre otras, la Resolución 00/156/2009, de 3 de diciembre de 2009.

<sup>18</sup> Sin ir más lejos, la controversia y complejidad inherente a la hora de adoptar tales criterios puede constatarse en la propia jurisprudencia de la AN. Así, pueden encontrarse sentencias, como la SAN 729/2020, de 22 de enero de 2020 (rec. núm. 534/2017), donde se admite el criterio mantenido por la Administración al considerar que, en tanto que debe gravarse la facultad de disposición de los vehículos, el tiempo en que el vehículo ha sido cedido por la empresa a los trabajadores para su uso privado debe ser todo el período distinto a la jornada laboral, mientras que en otras, como la SAN 1585/2009, de 13 de abril de 2009 (rec. núm. 439/2006), se desestima el criterio administrativo mantenido en tales términos tras admitir que «*el criterio de disponibilidad que no se corresponde adecuadamente con el tenor literal del artículo 43 de la Ley del Impuesto, que alude a la "utilización" y no a la "facultad de utilización"*», y que, en el caso enjuiciado, no

Y todo ello sin olvidar que, una vez cuantificado cada rendimiento en especie conforme a tales términos, el art. 43.2 de la LIRPF requiere la adición del pertinente ingreso a cuenta que corresponderá al empleador por su entrega, salvo que lo hubiera repercutido al trabajador correspondiente o, lógicamente, que no existiera la obligación de practicarlo.

De todos modos, más allá de la compleja y controvertida tributación de tales rendimientos, aparece realmente la duda de si los casos aquí analizados tendrían la necesaria manifestación de riqueza para poder ser susceptibles de gravamen<sup>19</sup>, teniendo en cuenta el carácter residual del uso personal de los medios, herramientas o equipos cedidos. Y es que no hay que olvidar que su cesión no se realizará con fines retributivos, sino como exigencia para el desarrollo de las oportunas prestaciones laborales, así como el hecho de que, dentro de la vigente definición de los rendimientos en especie, podría incluirse la entrega de elementos donde el beneficio que comporta su utilización privada resulta ciertamente insignificante (piénsese, por ejemplo, en una silla ergonómica).

De hecho, a tal efecto, resulta de interés destacar el posicionamiento de la DGT a la hora de negar la consideración de rendimiento en especie a la utilización privada que comporta la cesión gratuita de viviendas por razón de cargo o empleo cuando su utilización viene determinada por otros motivos de especial trascendencia, fijando como criterio interpretativo la necesidad de *«distinguir entre aquellos supuestos en que se dispone de una vivienda por razones y para fines particulares del beneficiario de aquellos otros en los que estos pueden catalogarse de irrelevantes o accesorios respecto a otros de especial trascendencia»*. Así, como ha precisado, este *«sería el caso, por ejemplo, de aquellos supuestos en los que la utilización de la vivienda viniese determinada por motivos de seguridad, en cuyo caso el requisito necesario para la existencia de retribución en especie (la utilización para fines particulares) quebraría frente a las necesidades derivadas de la actividad de su usuario y, consecuentemente, no habría retribución en especie»*<sup>20</sup>.

---

ha sido ajustado a las circunstancias personales y profesionales de los trabajadores afectados (*«de tal forma que el uso privado que un comercial da a un vehículo cedido por la empresa es más residual que el que le da otro empleado que necesite el vehículo en menor medida, como es el caso de los directivos de la empresa»*) y que, en estos supuestos, debe *«atenderse a la efectiva utilización del bien y no a la mera facultad de disposición»*).

<sup>19</sup> Al respecto, además de desprenderse del principio de capacidad económica, así lo requiere el art. 2.2.c) de la LGT, al establecer que los impuestos *«son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente»*.

<sup>20</sup> Entre otras, contestaciones de la DGT a las consultas tributarias vinculantes V0968-08, de 14 de mayo de 2008, o V0628-17, de 9 de marzo de 2017, entre otras.

Asimismo, como ha añadido, cuando el desempeño del trabajo en cuestión no necesariamente requiera la utilización de vivienda, sí que existiría retribución en especie por su utilización, pudiéndose defender *a sensu contrario* que, cuando su utilización sea necesaria para la prestación laboral, no tendrá lugar<sup>21</sup>.

Por consiguiente, trasladando tales consideraciones a los casos aquí estudiados, no solo resulta incuestionable que muchos de los elementos que cederán los empleadores vendrán motivados por la garantía del derecho de los empleados a una adecuada protección en materia de seguridad y salud en el trabajo (reconocido por el art. 15 del Real Decreto-ley 28/2020 y de la Ley 10/2021), del mismo modo que no cabe duda de que la utilización de todas las herramientas, medios y equipos entregados resultará necesaria para el desempeño de la prestación laboral (ya que esto es justamente lo que requieren los arts. 7.a y 11 del Real Decreto-Ley 28/2020 y de la mencionada Ley).

Pero es que, además, la propia normativa del IRPF reconoce la ausencia de relevancia tributaria al uso de los bienes del inmovilizado que, adquiridos y utilizados para el desarrollo de una actividad económica, se destinen al uso personal del contribuyente en los días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad, estableciéndose en el art. 22.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que, a la hora de concretar los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica para poder calcular los oportunos rendimientos derivados de ella, la utilización de dichos bienes se considerará «*accesoria y notoriamente irrelevante*» y, por tanto, indiferente (excluyendo únicamente a la mayor parte de los vehículos de tales previsiones)<sup>22</sup>.

Sin embargo, cierto es que el TS ha precisado que la auténtica finalidad del mencionado precepto es la de permitir la deducibilidad de los gastos procedentes de elementos patrimoniales indivisibles de uso mixto, a los que el apartado 3 del mismo artículo, en los mismos términos que el art. 29.2 de la LIRPF, les niega la posibilidad de ser susceptibles de afectación parcial. Asimismo, ha dejado claro que, a tales efectos, debe entenderse por bien indivisible aquel que

---

<sup>21</sup> Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria 2100-00, de 20 de noviembre de 2000. En concreto, este parece ser el motivo que ha llevado al legislador a especificar como supuesto de no sujeción en sede de los rendimientos 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*» (art. 42.2.a de la LIRPF), a pesar de que es evidente que una mayor formación conlleva una clara utilidad para quienes la reciben y un incremento de su valor como trabajadores.

<sup>22</sup> De hecho, la DGT incluso ha admitido como elemento afecto un ordenador adquirido por el contribuyente con anterioridad a darse de alta como profesional autónomo, detallando que deberá afectarse por su importe real de adquisición y, sobre él, practicar las amortizaciones que correspondan (Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V0545-20, de 6 de marzo de 2020).

no «se puede dividir en partes físicas aptas para ser utilizadas en diversas actividades» —es decir, aquellos «que, por sus características materiales, no son susceptibles de destinarse simultáneamente (sino alternativamente) a una actividad privada y a una económica»—, y no como aquellos susceptibles de una divisibilidad de uso no estrictamente física<sup>23</sup>.

Por consiguiente, y aunque cuando se trate de bienes divisibles que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad económica «la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate» (art. 29.2 de la LIRPF), cierto es que los bienes que gozarán de tal carácter serán, en esencia, los inmuebles, de modo que el resto (es decir, los que resulten indivisibles en los términos expuestos) podrán considerarse 100 % afectos si se destina mayoritariamente su uso al ejercicio de una actividad económica (a pesar de que exista una utilización residual para las necesidades privadas del contribuyente).

No obstante, procede destacar al respecto el polémico posicionamiento que viene manteniendo la DGT, al entender que, respecto de los vehículos que no se excluyen expresamente de las previsiones del art. 22.4 del RIRPF, «únicamente tendrán la consideración de deducibles los gastos relativos a la utilización del vehículo que guarden la debida correlación con los ingresos de la actividad económica, no teniendo, por tanto, tal consideración aquellos importes que estén relacionados con la utilización del vehículo para necesidades privadas»<sup>24</sup>. Y es que, teniendo en cuenta que, conforme a lo expuesto, los vehículos deben ser considerados bienes indivisibles y, por consiguiente, no son susceptibles de afectación parcial (art. 22.3 del RIRPF), si resultan afectos, con base en el art. 22.4 del RIRPF, lo deben ser en su totalidad.

Por ello, en tanto que el propio legislador considera irrelevante a efectos de tributación la utilización privada de los bienes indivisibles necesarios para el desarrollo de una actividad económica (permitiendo, en consecuencia, la íntegra deducción de los gastos satisfechos en su adquisición y utilización mediante las pertinentes amortizaciones), sería más que coherente y adecuado que extendiera las mismas consideraciones a los rendimientos del trabajo para todos los empleados (con la misma exclusión, tanto por la relevancia económica de su utilización privada como para asegurar una adecuada tributación, en relación con los vehículos), lo que, además de dotar a la regulación del Impuesto de una

---

<sup>23</sup> STS 825/2019, de 13 de junio de 2019 (rec. núm. 1463/2017). Véase un análisis de su contenido en MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel, «La discutida regulación de la deducción de los gastos de los vehículos parcialmente afectos en el IRPF. Análisis de la STS 825/2019 de 13 de junio de 2019», *Nueva Fiscalidad* núm. 3, 2019.

<sup>24</sup> Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V1569-11, de 16 de junio de 2011.

mayor coherencia, permitiría acabar con la conflictividad e incertidumbre que pueden surgir al respecto.

De todos modos, mientras no se proceda a su previsión expresa, los diferentes motivos expuestos permitirían defender la procedencia de la no tributación del suministro de los elementos necesarios para la prestación del trabajo a distancia susceptibles de utilización privada en tanto que supuestos de no sujeción (igual que ocurriría respecto a la prestación de los servicios necesarios para su correcto funcionamiento), ya que el carácter accesorio y notoriamente irrelevante de su uso personal (considerando que su entrega no viene justificada en ningún caso por razones y para fines particulares del beneficiario, sino para poder llevar a cabo la prestación laboral) implicaría que quebrara el necesario requisito para la existencia de retribución en especie (la utilización para fines privados) frente a la necesidad de su uso laboral (y más considerando que los vehículos nunca tendrán la consideración de elementos requeridos para el trabajo a distancia —definido en el art. 2.a) del Real Decreto-ley 28/2020 y de la Ley 10/2021 como aquel en el que la prestación laboral se realiza «*en el domicilio de la persona trabajadora o en el lugar elegido por ella*»—).

### 2.3. CUANDO TALES ELEMENTOS SEAN SUSCEPTIBLES DE UTILIZACIÓN PRIVADA Y EL EMPLEADOR ABONE EN DINERO A LOS TRABAJADORES EL COSTE DE SU ADQUISICIÓN O MANTENIMIENTO

Finalmente, procede detallar qué ocurrirá ante los supuestos en los que, siendo los equipos, medios o herramientas susceptibles de utilización privada, no sean suministrados y mantenidos por el empleador, sino que este abone a los trabajadores una cantidad de dinero para su adquisición y correcto funcionamiento (ya sea con anterioridad o posterioridad a su pago).

Y en este punto, procede destacar la Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V0932-14, de 2 de abril de 2014, donde se estableció que una ayuda adicional recibida de la empresa para financiar el terminal móvil personal de los trabajadores a quienes se requería el uso del mismo para fines laborales tenía el carácter de renta para estos últimos. En consecuencia, debía quedar incluida dentro de la definición de los rendimientos dinerarios del trabajo (al constituir una contraprestación dineraria derivada de una relación laboral que no tenía el carácter de rendimiento de actividades económicas), por lo que, al



no encontrarse amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente (previstos en el art. 7 de la LIRPF), resultaba sometida a tributación<sup>25</sup>.

Sin embargo, y más teniendo en cuenta que el supuesto analizado no hacía referencia al abono de la integridad del precio de adquisición, sino a una simple ayuda en relación con él, parece también cuestionable que la cantidad percibida tuviera un verdadero carácter retributivo, y más considerando que la DGT añadió en la propia Contestación que, *«por lo que se refiere a la compensación por el gasto producido por la utilización del servicio de telefonía, si tal compensación se limita a reembolsar a los empleados por los gastos ocasionados por esa utilización en el desarrollo de su trabajo cabe afirmar que no comporta para ellos un supuesto de obtención de renta, es decir, no se entiende producido el hecho imponible del impuesto»*.

Y es que no cabe ninguna duda de que el pago compensatorio de los costes de adquisición relativos a la parte proporcional de su utilización para fines laborales será de naturaleza indemnizatoria, en el sentido de venir a resarcir unos costes (incuestionables, al menos, en términos de una menor vida útil de un elemento personal) que derivan de la prestación del trabajo y que, en el caso de que sea a distancia, debe asumir el empleador por imperativo legal.

Por consiguiente, resulta de interés acudir en este punto a la tradicional distinción que realiza la DGT entre el carácter remuneratorio e indemnizatorio de los intereses percibidos por los contribuyentes a la hora de determinar su tributación en el IRPF, definiendo los primeros como una *«contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes»* y precisando que los segundos *«tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios»*, es decir, *«devolver el estado de las cosas a su situación inicial»*<sup>26</sup>.

De este modo, en los supuestos aquí planteados, las cantidades abonadas no pueden ser calificadas como remuneratorias al no formar parte de la contraprestación que reciben los trabajadores por la prestación de sus servicios laborales, sino que su abono responde a las exigencias de los arts. 11 y 12 del Real Decreto-ley 28/2020 y de la Ley 10/2021, al reconocer el derecho de los empleados a la dotación y mantenimiento adecuado por parte de la empresa de los medios, equipos y herramientas que exige el desarrollo del trabajo a distancia y al requerimiento de que este sea *«sufragado o compensado»* por la empresa (sin

---

<sup>25</sup> En concreto, señaló que *«el importe que la empresa pudiera satisfacer a sus empleados por la adquisición por estos de su propio teléfono móvil constituye en un rendimiento dinerario del trabajo, rendimiento que no se encuentra amparado por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente»*.

<sup>26</sup> Entre otras, Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V3503-19, de 20 de diciembre de 2019.

que pueda «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»).

Además, al hacer referencia al principio de igualdad de trato en las condiciones profesionales entre los empleados acogidos al trabajo a distancia y los que no, su propia Exposición de Motivos precisa que este también se predica respecto de «la retribución incluida la compensación de gastos», prohibiendo al mismo tiempo que el acogimiento al trabajo a distancia suponga «cambio alguno en el estatus jurídico de la persona trabajadora ni constituya causa justificativa por sí misma para modificar las condiciones laborales». En consecuencia, además de dejar claro que las compensaciones que requiere servirán para garantizar justamente que la retribución sea la misma para todos los empleados, resulta del todo incoherente que a nivel fiscal se las considere como un incremento de esta, sin olvidar que la tributación de los importes aquí estudiados implicaría, además, un menor salario neto del percibido hasta el momento.

Y todo ello sin dejar de considerar que, cuantos más elementos personales tuviera que destinar el trabajador a su prestación laboral o más elementos susceptibles de uso privado tuviera que adquirir, mayor sería la compensación que debería percibir para no soportar los gastos relacionados con ellos, por lo que la mayor base imponible y cuota tributaria que de ello resultaría también sería contraria al principio de progresividad que rige en el IRPF y en el conjunto del sistema tributario.

En cualquier caso, considerando que su cobro no constituye un incremento del patrimonio del contribuyente, sino una restitución del coste que soporta por disponer de los elementos con los que trabajará (al menos del relativo a la parte afecta), el argumento más importante para defender su no tributación es la reiterada jurisprudencia del TC a la hora de prohibir la imposición respecto de los «actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia»<sup>27</sup>.

Y es que justamente ha sido el carácter indemnizatorio de los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos a la Administración tributaria uno de los principales motivos que ha llevado al TS a reconocer en la STS 1651/2020, de 3 de diciembre (rec. núm. 7763/2019) que su percepción constituye un supuesto de no sujeción al IRPF, dada la ausencia de capacidad económica inherente en su percepción.

---

<sup>27</sup> Entre otras, STC 26/2017, de 16 de febrero.

Además, a no ser que la compensación pagada por el empleador integrara el incremento de la tributación soportado por el trabajador a causa de su cobro, se estaría vulnerando el art. 12 del mencionado Real Decreto-ley 28/2020 y de la Ley 10/2021, en el sentido de que los obligados tributarios no estarían percibiendo la integridad de la restitución de los costes «*relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de su actividad laboral*» y se descompensaría nuevamente la situación que el mencionado precepto trata de corregir (agravada en aquellos supuestos donde la cuantía recibida implicara un mayor tipo de gravamen).

De hecho, este es el motivo por el cual, en relación con las ganancias patrimoniales derivadas de indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, contempla el art. 37.1.g) de la LIRPF que solo se gravará su percepción cuando comporten «*un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente*», tras señalar que «*se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño*»<sup>28</sup>.

Así pues, en tales supuestos, únicamente debería someterse a gravamen la parte de la compensación que, en su caso, excediera de los gastos que su pago pretende cubrir, es decir, los de adquisición y mantenimiento de los equipos, medios y herramientas soportados por el contribuyente que correspondan a su afectación laboral. Sin embargo, considerando la dificultad de su determinación, sería conveniente establecer una exención relativa a una presunción *iuris tantum* de su afectación, de forma similar a lo que ocurre con las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportadas en la adquisición de los vehículos afectos parcialmente al desarrollo de una actividad económica a la hora de permitir su deducción<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Asimismo, cada vez son más tanto los autores como los tribunales que se van pronunciando a favor de la inviabilidad de someter a gravamen las cuantías de carácter indemnizatorio que no comporten un auténtico incremento de patrimonio, como puede verse respecto al cobro de la condena en costas judiciales en las SSTSJ de Madrid, de la Sección 5.ª, de 2 de diciembre de 2019 (rec. núm. 1089/2018 y 1203/2018) o en SEGURA GRAU, José María, «La tributación de las costas judiciales en el IRPF», *Revista de Jurisprudencia*, febrero, 2020. Disponible en: <https://elderecho.com/la-tributacion-de-las-costas-judiciales-en-el-irpf>.

<sup>29</sup> Al respecto, señala el art. 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que «*las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse*», en el caso de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, presumiéndose «*afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento*». Asimismo, como añade, el sujeto pasivo podrá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que su grado efectivo de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente, precisando que «*no será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional*».

De todos modos, por los motivos ya expuestos acerca del carácter residual de la utilización privada de tales elementos a efectos de no constatar su carácter retributivo, lo más adecuado sería que también en estos casos se eximiera a las cantidades abonadas por los empleadores relativas al coste de su íntegra adquisición, 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.

Además, como se señalaba, no cabe ninguna duda de que el hecho de que los trabajadores a distancia no acaben soportando una tributación mayor por cantidades que no implican una retribución efectiva es la única vía para poder garantizar el principio de igualdad de trato en las condiciones profesionales, el cual también preconiza el art. 4 del mencionado Real Decreto-ley 28/2020 y de la Ley 10/2021, al establecer expresamente que estos *«no podrán sufrir perjuicio en ninguna de sus condiciones laborales, incluyendo retribución»*.

Así pues, cerrando con estas últimas consideraciones la eventual tributación del suministro de las herramientas, medios y equipos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia, así como de los servicios necesarios para su correcto funcionamiento, parece que, mientras no se proceda a la necesaria modificación de la normativa vigente, la opción fiscal más beneficiosa y que ofrece una mayor seguridad jurídica pasa por prohibir expresamente por parte del empleador el uso personal de los elementos necesarios para el desarrollo de la prestación laboral, tanto si son directamente suministrados por él como si abona el correspondiente coste de su adquisición.

Además, junto a no incrementar el IRPF de los trabajadores y de las ventajas que dicha prohibición podría ofrecer a los empleadores en términos de control, estos últimos también se verían beneficiados al no ver incrementados los pagos a cuenta del Impuesto de sus empleados (ya sean retenciones o ingresos a cuenta), del mismo modo que tampoco aumentarían las pertinentes cotizaciones a la Seguridad Social a su cargo. Y es que, de conformidad con el art. 1 de la Orden TMS/83/2019, de 31 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional para el ejercicio 2019, actualmente prorrogada, la base de cotización mensual que deben pagar los empleadores se calcula partiendo de la remuneración devengada en el mes a que se refiere la cotización, añadiendo *«la parte proporcional de las gratificaciones extraordinarias establecidas y de aquellos otros conceptos retributivos que tengan una periodicidad en su devengo superior a la mensual o que no tengan carácter periódico y se satisfagan dentro del ejercicio económico»*.

### 3. LA TRIBUTACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE LOS GASTOS QUE, POR LA PRESTACIÓN LABORAL A DISTANCIA, SOPORTE EL TRABAJADOR

Por su parte, como se señalaba, el art. 7 del Real Decreto-ley 28/2020 y de la Ley 10/2021 también contempla la necesidad de enumerar los gastos que pudieran tener los trabajadores por el hecho de prestar sus servicios a distancia y la «*forma de cuantificación de la compensación que obligatoriamente debe abonar la empresa*», por lo que dicha compensación, que consistirá en una cantidad de dinero, también será susceptible de formar parte de los rendimientos del trabajo sometidos a tributación.

Sin embargo, siempre que la cuantía abonada se ajuste realmente al importe de los costes ocasionados por el trabajo a distancia al trabajador, tampoco existirá el necesario incremento patrimonial susceptible de gravamen, por lo que su percepción también deberá quedar no sujeta a imposición. De hecho, tales supuestos serían constitutivos de los mismos hechos que se producen ante el caso de que una empresa abone a un empleado los gastos de combustible consumido en la realización de los desplazamientos laborales, donde ha reconocido la DGT que «*no estamos en presencia de una retribución al trabajador, ya que el gasto no es del trabajador sino de la propia empresa que ha ordenado el desplazamiento laboral*»<sup>30</sup>.

No obstante, en los supuestos aquí estudiados, puede plantearse un problema cuando la forma de cuantificación de la compensación de tales gastos, que debe especificarse en el acuerdo pactado con el trabajador, se realice a tanto alzado, así como en relación con los gastos que procedan simultáneamente del trabajo y del uso particular (lo que ocurre principalmente con los suministros —teléfono, Internet, agua, electricidad, etc.— de las viviendas desde las que se desarrolla la prestación laboral).

Por ello, aparte de procurar apostar por fórmulas de compensación basadas en la estimación directa (conservando las facturas de los diferentes importes abonados o compensados a efectos de justificación documental<sup>31</sup>), sería deseable

---

<sup>30</sup> Contestación de la DGT a la Consulta Tributaria Vinculante V1930-20, de 12 de junio de 2020.

<sup>31</sup> A tal efecto, recuérdese que la obligación de su conservación no solo es exigible por los arts. 25 y ss. del Código de Comercio respecto a los obligados tributarios que deban ajustar su contabilidad a sus previsiones, sino también por la normativa tributaria (letras d y e del art. 29 de la LGT), del mismo modo que el art. 106 de la LGT, respecto a los medios y valoración de la prueba, señala que «*los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria*».

que, por la dificultad de determinar, comprobar y justificar la individualización de los gastos que procedan conjuntamente de la actividad laboral y particular, la normativa predeterminara el cálculo de su no tributación, de forma similar a lo que ya contempla en sede de los rendimientos de actividades económicas respecto a los suministros.

Así, como señala el art. 30.2.5.<sup>a</sup> b) de la LIRPF, los contribuyentes que afecten parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica podrán deducir como gasto para la determinación del rendimiento neto en estimación directa los suministros de dicha vivienda (tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet), aunque solo en el porcentaje resultante de aplicar el 30 % a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total (salvo que prueben un porcentaje superior o inferior)<sup>32</sup>.

De este modo, y a pesar de que el principio de capacidad económica no exija inevitablemente «*que el legislador deba tomar en consideración todas las posibles actuaciones que el sujeto pasivo, en el ámbito de su autonomía patrimonial, pueda llevar a cabo para la obtención de los rendimientos*» (ni que, por consiguiente, prohíba la introducción de toda limitación cualitativa o cuantitativa que impida deducir determinados gastos ineludibles o necesarios en el IRPF<sup>33</sup>), tales previsiones permiten la deducción de una pequeña parte de los gastos generados por los suministros de la vivienda desde la que se trabaja en forma de presunción *iuris tantum* (únicamente el 30 % de la parte proporcional de la vivienda afectada), evitando el coste, la carga administrativa y la litigiosidad que conlleva la prueba de la parte realmente afectada a la actividad laboral y que hasta el

---

<sup>32</sup> En concreto, dicho precepto fue introducido en la LIRPF por el art. 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, con el fin, como consta en su Exposición de motivos, de «*establecer un porcentaje objetivo*» de la deducción de los gastos derivados de suministros que permita acabar con «*los problemas prácticos derivados de la indeterminación de los criterios a adoptar para su cuantificación, unido a las dificultades de acreditación de los factores que integran dicho cálculo*». Y la solución apuntada se enmarca, en cierta medida, con la postura mantenida en la Resolución del TEAC 4454/2014/00/00, de 10 de septiembre de 2015, al resolver un recurso en unificación de criterio al respecto, en la que, tras señalar que la naturaleza de los gastos de suministros impide afirmar sin mayores comprobaciones que sean imputables a la parte de una vivienda destinada a la actividad económica, el TEAC se decantó, como destacó DE BUNES IBARRA, por «*una postura de cierta flexibilidad que le lleva a admitir el empleo de un sistema combinado que no acuda solo al número de metros cuadrados empleados sino a su combinación con los días laborables y las horas de ejercicio de la actividad*» (DE BUNES IBARRA, José Manuel, «Deducibilidad de gastos en el IRPF y de las cuotas soportadas en el IVA», *Carta Tributaria, Revista de Opinión* núm. 10, 2016, p. 83).

<sup>33</sup> Al respecto, así lo establece la STC 214/1994, de 14 de julio, la cual destaca que «*el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto*» y que la misma le permite, entre otros aspectos, «*evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, y habilitar a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados*» o guiarse «*por razones de política financiera o de técnica tributaria*».

momento comportaba que, en la práctica, la DGT solo aceptara «*la desgravación en caso de disponer de contadores separados, lo que llevaba en muchos casos a la no deducción de tales gastos*»<sup>34</sup>.

Así, sería mucho más adecuado el empleo de una fórmula proporcional de su coste real susceptible de prueba en contrario que optar por la predeterminación del no gravamen de una cantidad fija, tal y como contemplan los arts. 117.1.d) de la LIRPF y 9.3 del RIRPF respecto a las asignaciones para gastos de manutención y estancia abonadas por los empleadores. Y es que, si bien la gestión y control del Impuesto podría resultar mucho más ágil, los costes aquí analizados pueden variar sustancialmente en cada caso, tanto en función de la naturaleza de las funciones que desarrolle cada empleado en su prestación laboral como de sus concretas características.

#### 4. EL NO DEVENGO DEL IVA

Por último, con el fin de valorar y clarificar la globalidad del impacto del Real Decreto-ley 28/2020 y de la Ley 10/2021 en la tributación de los empleados, procede cerrar el presente trabajo resaltando que, a pesar de que la jurisprudencia del TJUE ha entendido producido el devengo del IVA en el pago de determinados rendimientos en especie por parte de los empleadores, ni en el caso de que las entregas de bienes o prestaciones de servicios aquí estudiadas acabaran teniendo tal consideración podría entenderse producido el hecho imponible del Impuesto.

En concreto, de conformidad con el art. 4.Uno de la LIVA, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Sin embargo, respecto al carácter oneroso o gratuito de las operaciones realizadas, el TJUE ha precisado que, «*si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas*», una prestación de servicios solo se entenderá realizada a título oneroso y, por tanto, solo resultará imponible si «*la retribución percibida por*

---

<sup>34</sup> BAHÍA ALMANSA, Belén y CRUZ PADIAL, Ignacio, «Fiscalidad de los rendimientos por arrendamiento obtenidos por persona física en el sector de la vivienda con fines turísticos», *Nueva Fiscalidad* núm. 2, 2019, p. 127.

*quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario»<sup>35</sup>*, es decir, que, para que se materialice el hecho imponible del Impuesto, debe existir de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

Por ello, ante el transporte de los trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo por parte del empleador (cuando dicho trayecto era superior a una determinada distancia), la STJUE de 16 de octubre de 1997, *Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG*, asunto C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491, determinó que, en tanto que los trabajadores no realizaban ningún pago en contrapartida ni sufrían ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio, no podía constatarse su onerosidad, puesto que, además, igual que ocurría con su salario, el trabajo realizado no variaba en función de si lo recibían o no.

Así pues, las mismas consideraciones podrán resultar de aplicación en los casos aquí estudiados, ya que los trabajadores en ningún momento deberán renunciar a una parte de su salario a cambio de las entregas o prestaciones que reciban de su empleador para poder desarrollar su trabajo a distancia (en el sentido de que no podrá considerarse que una fracción de su prestación laboral sea la contrapartida de su recepción). Y es que justamente estas entregas o prestaciones se materializarán para cumplir con las exigencias del Real Decreto-ley 28/2020 y de la Ley 10/2021, concretamente a la hora de preservar sus derechos y mantener, en especial, la integridad de su salario.

Así, como consta en el apartado IV de la Exposición de Motivos tanto del propio Real Decreto-ley como de la Ley 10/2021, uno de sus objetivos es el de proporcionar un «marco de derechos que satisfagan, entre otros, (...) el principio de igualdad de trato en las condiciones profesionales», sobre todo por lo que respecta a «la retribución, incluida la compensación de gastos». Además, como se añade, el acogimiento al trabajo a distancia en ningún caso podrá suponer «cambio alguno en el estatus jurídico de la persona trabajadora» ni constituir «causa justificativa por sí misma para modificar las condiciones laborales ni para extinguir la relación de trabajo», por lo que, en todo caso, queda también claro deberán seguir realizando la misma prestación de trabajo personal.

---

<sup>35</sup> SSTJUE de 3 de marzo de 1994, *Tolsma/Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*, asunto C-16/93 ECLI: EU:C:1994:80; o de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, asunto 102/86 ECLI:EU:C:1988:120.



## 5. CONCLUSIONES

La extraordinaria y urgente necesidad que avaló la regulación del trabajo a distancia mediante el Real Decreto-ley 28/2020, especialmente generada por la pandemia producida por la Covid-19, también requiere hoy la adecuada previsión de su impacto tributario, por cuanto la correcta determinación de sus efectos fiscales resulta asimismo ineludible para su completa potenciación ordenada, inaplazable y con garantías.

En concreto, por lo que respecta a los trabajadores, las consecuencias tributarias que pueden derivar del mencionado Real Decreto-ley 28/2020 (que hoy se ha convertido en la Ley 10/2021) se centran en el IRPF, pudiendo desprenderse de dos de las exigencias que requiere: por un lado, el necesario suministro de las herramientas, medios y equipos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia a cargo del empleador, junto a los servicios necesarios para su correcto funcionamiento, y, por otro, la obligada compensación de los gastos, directos e indirectos, soportados por los empleados a consecuencia de la prestación laboral.

No obstante, en relación con el necesario suministro de las herramientas, medios y equipos necesarios para el desarrollo del trabajo a distancia a cargo del empleador, parece que su entrega deberá quedar fuera de tributación en todo caso, con independencia de si los elementos entregados también son susceptibles de utilización privada y de si son directamente entregados por el empleador, o de si este abona a los trabajadores en dinero el coste de su adquisición.

Así, si no son susceptibles de uso particular, su recepción carecerá de la necesaria posibilidad de utilización privada para poder ser calificada como rendimiento del trabajo en especie, mientras que la compensación en dinero del coste de su adquisición (relativa a un mismo objeto, que tiene un mismo coste, que resulta destinado a una misma finalidad) también carecerá del carácter retributivo necesario para poder ser objeto de imposición (ya que su uso responderá exclusivamente a las exigencias del empleador para el ejercicio de su actividad económica).

Asimismo, aunque sean susceptibles de utilización personal, parece que se hallan razones suficientes para considerar que el carácter accesorio y notoriamente irrelevante de esta podrá conllevar su quiebra frente a la necesidad de su uso laboral (por lo que tampoco podrá constatarse el necesario requisito para la existencia de las retribuciones en especie), aunque, igual que ocurre con la utilización privada de los bienes indivisibles necesarios para el desarrollo de una actividad económica, sería deseable que se especificara su irrelevancia tributaria. Además, nada impediría extender a los rendimientos del trabajo de cualquier empleado (trabaje a distancia o no) la misma exclusión de tales consideraciones

de la mayor parte de los vehículos que contempla el art. 22.4 del RIRPF (tanto por la relevancia económica de su utilización privada como para asegurar una adecuada tributación), lo que, además de dotar a la regulación del Impuesto de una mayor coherencia y seguridad jurídica, permitiría acabar con la conflictividad e incertidumbre que se puede generar.

Finalmente, si son los trabajadores quienes proceden a la adquisición de tales elementos susceptibles también de utilización personal, con la correspondiente compensación de su coste, no cabe duda de que, si el pago recibido se corresponde con el precio de adquisición proporcional a su afectación laboral, será de carácter indemnizatorio, por lo que no podrá apreciarse la imprescindible capacidad económica objeto de gravamen, y su cobro constituirá un supuesto de no sujeción.

Sin embargo, para acabar con la complejidad de determinar la parte del coste de adquisición que corresponderá a su uso para la prestación laboral, también sería necesario que se previera la exención de la compensación recibida por la integridad de aquel, igualmente avalada por el carácter accesorio y notoriamente irrelevante de su utilización privada frente a la necesidad de su uso laboral a efectos de no constatar su carácter retributivo (y sin olvidar que, tanto si se suministran como si se compensa su coste, también se trata de unos mismos elementos, con un mismo importe y destinados a una misma finalidad).

Por su parte, respecto a la segunda de las exigencias apuntadas susceptible de tributación, también la compensación de los gastos que, por la prestación laboral a distancia, soporte el trabajador deberá quedar no sujeta a tributación, ya que su origen responderá exclusivamente a las exigencias del empleador para el ejercicio de su actividad económica y su cobro será de carácter totalmente indemnizatorio (de modo que tampoco podrá constatarse la necesaria manifestación de riqueza necesaria susceptible de gravamen). No obstante, considerando la dificultad de concretar, comprobar y justificar la individualización de los gastos que puedan proceder conjuntamente de la actividad laboral y particular, también sería deseable que la normativa presumiera con carácter *iuris tantum* el cálculo de su no tributación, de forma similar a lo que ya contempla en relación con los rendimientos de actividades económicas respecto a los suministros de la vivienda desde la que se llevan a cabo.

Así, con la introducción de todas estas previsiones, no solo se conseguiría una importante simplificación de la gestión y el control del IRPF, sino que también se conseguiría reducir la potencial conflictividad que puede conllevar su regulación actual, así como un mayor respeto a los principios de seguridad jurídica, de reserva de ley y, en general, de justicia tributaria.

Pero es que, además, el hecho de que los trabajadores a distancia no acaben soportando una tributación mayor por cantidades que no implican una verdadera retribución efectiva es la única vía para garantizar el principio de igualdad de trato en las condiciones profesionales que reconoce el art. 4 del Real Decreto-ley 28/2020 y de la Ley 10/2021, así como para que no resulte menoscabada la integridad de las compensaciones que requiere el art. 12 (al exigir que el desarrollo del trabajo a distancia «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»).

No obstante, mientras no se proceda a la regulación específica de tales cuestiones, parece que la opción fiscalmente más beneficiosa, y que actualmente aporta una mayor seguridad jurídica, pasa por prohibir expresamente por parte del empleador el uso personal de los medios, herramientas y equipos necesarios para el trabajo a distancia (ya sean directamente suministrados por él o abone a los trabajadores el correspondiente coste de su adquisición), así como por optar por fórmulas de compensación de los oportunos gastos basadas en la estimación directa.

Y es que, en tales supuestos, aparte de las ventajas que pueden obtener los empleadores en términos de control, resulta incuestionable que no se verá incrementado el IRPF de los trabajadores, del mismo modo que, al no poder tener las entregas o pagos recibidos la consideración de retribución, no generarán la obligación de realizar pagos a cuenta ni aumentarán las cotizaciones a la Seguridad Social a cargo de los empleadores.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

ABELLA POBLET, Enrique, *Régimen fiscal de las retribuciones del trabajo en especie*, Fundación Confemetal. Madrid, 2000.

BAHÍA ALMANSA, Belén y CRUZ PADIAL, Ignacio, «Fiscalidad de los rendimientos por arrendamiento obtenidos por persona física en el sector de la vivienda con fines turísticos», *Nueva Fiscalidad* núm. 2, 2019.

DE BUNES IBARRA, José Manuel, «Deducibilidad de gastos en el IRPF y de las cuotas soportadas en el IVA», *Carta Tributaria, Revista de Opinión* núm. 10, 2016.

GALÁN RUIZ, Javier y BANACLOCHE PALAO, Carmen, «Las retribuciones en especie de los rendimientos del trabajo: algunas cuestiones polémicas», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* vol. 47 núm. 245, 1997.

GALAPERO FLORES, Rosa, «Los rendimientos en especie del trabajo personal en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Estudio de la Ley 40/1998», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 18, Universidad de Extremadura, 2000.

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

MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel, «La discutida regulación de la deducción de los gastos de los vehículos parcialmente afectos en el IRPF. Análisis de la STS 825/2019 de 13 de junio de 2019», *Nueva Fiscalidad* núm. 3, 2019.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *Las retribuciones en especie en el trabajo personal*, Lex Nova, Valladolid, 1994.

RANCAÑO MARTÍN, María Asunción y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Germán, «Las rentas en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Revista de Derecho Financiero* núm. 266, 2002.

SEGURA GRAU, José María, «La tributación de las costas judiciales en el IRPF», *Revista de Jurisprudencia*, febrero de 2020. Disponible en: <https://elderecho.com/la-tributacion-de-las-costas-judiciales-en-el-irpf>.

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

VEGA HERRERO, Manuela, «Los rendimientos del trabajo en especie», *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999.