



C/2024/2479

23.4.2024

**Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre «Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos en todo el mundo e impacto en la UE»**

**(Dictamen de iniciativa)**

(C/2024/2479)

Ponente: **Krister ANDERSSON**

Decisión del Pleno	25.1.2023
Base jurídica	Artículo 52, apartado 2, del Reglamento interno
Sección competente	unión económica y monetaria y Cohesión Económica y Social
Aprobado en sección	2.2.2024
Aprobado en el pleno	14.2.2024
Pleno n.º	585
Resultado de la votación (a favor/en contra/abstenciones)	202/2/4

## 1. Conclusiones y recomendaciones

1.1. A lo largo de la última década, la globalización y la digitalización han abierto nuevas oportunidades para trabajar a distancia. La pandemia de COVID-19 trajo consigo un cambio sin precedentes en la vida de los trabajadores y las empresas, lo que dio lugar a un aumento exponencial del teletrabajo.

1.2. Con las nuevas tecnologías es posible realizar exactamente el mismo trabajo sin necesidad de estar físicamente presente, lo que también significa que muchas más personas pueden trabajar a distancia allende las fronteras y que el número de teletrabajadores transfronterizos ha aumentado drásticamente.

1.3. Las normas actuales se centran en el impuesto de sociedades y en la fiscalidad del trabajo. Durante muchas décadas, la OCDE se ha esforzado por establecer principios fiscales internacionales comúnmente aceptados en su *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Estas normas y acuerdos han sido aplicados por los Estados miembros de la UE y han constituido la base de las normas del *Modelo sobre la Doble Tributación de las Naciones Unidas*.

1.4. Durante la pandemia, la secretaría de la OCDE publicó directrices que estipulaban que un trabajador transfronterizo que no pudiera desplazarse al país del empleador debía estar sujeto a imposición en el país del empleador, aunque el trabajo se hubiera realizado a distancia. El número de días permitidos para este tipo de trabajo a distancia se limita a menudo a unos veinte días al año. En su Dictamen «Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores» <sup>(1)</sup> el Comité Económico y Social Europeo (CESE) recomendó que el límite se ampliara a dos días a la semana, o a noventa y seis días al año, sin consecuencias fiscales.

1.5. Para simplificar, según las normas actuales el principio acordado de los derechos de imposición se basa en que el país en el que se realiza el trabajo tiene derecho de gravar la renta del trabajo. Si, gracias al uso de medios electrónicos, el trabajo puede realizarse ahora a distancia, una posible solución podría consistir en que el país de residencia del empleador tuviera, en principio, derecho de gravar. Sin embargo, un teletrabajador no debe sufrir ningún trato fiscal discriminatorio en comparación con los trabajadores transfronterizos que realizan su trabajo en el país del empleador.

<sup>(1)</sup> DO C 443 de 22.11.2022, p. 15.

1.6. Otra posibilidad sería gravar al trabajador por cuenta ajena en su país de residencia del mismo modo que los trabajadores por cuenta propia. Sin embargo, un argumento en contra de tal régimen es que, dado que el trabajo sigue realizándose para el empleador en el país B, el derecho a gravar la renta del empleado debe permanecer en el país B, es decir, en el país del empleador. Después de todo, los costes salariales son deducibles para el cálculo del impuesto de sociedades adeudado en el país B <sup>(2)</sup>.

1.7. Por lo tanto, el CESE considera que la mejor opción es la imposición de los ingresos de los trabajadores como ingresos salariales en el país de residencia del empleador. Un régimen de este tipo simplificaría las cosas para los trabajadores y también podría resultar atractivo para los empleadores. Seguramente sería necesario un mecanismo de reparto de ingresos para compensar la pérdida de ingresos en el país de residencia del trabajador.

1.8. El CESE propone que las autoridades tributarias puedan dividir los ingresos entre los países basándose en los datos sobre la presencia individual real en los Estados de que se trate (datos que el empleador, actuando como ventanilla única, comunica a la autoridad fiscal de su país de residencia) o utilizando algún índice agregado macroeconómico.

## 2. Observaciones generales

2.1. A lo largo de la última década, la globalización y la digitalización han abierto nuevas oportunidades para trabajar a distancia. La pandemia de COVID-19 ha traído consigo un cambio sin precedentes en la vida de los trabajadores y las empresas y ha dado lugar a un aumento exponencial del teletrabajo.

2.2. Durante la pandemia, las empresas y los empleados hicieron grandes esfuerzos por digitalizar sus actividades cotidianas (por ejemplo, herramientas de reunión en línea), lo que ha acelerado un proceso de digitalización que ya estaba en curso y que conduce a un nuevo panorama laboral. Los cambios observados han sido acometidos tanto por el sector privado como por el sector público <sup>(3)</sup>.

2.3. Con las nuevas tecnologías es posible realizar exactamente el mismo trabajo sin necesidad de estar físicamente presente, lo que también significa que muchas más personas pueden trabajar a distancia allende las fronteras y que el número de teletrabajadores transfronterizos ha aumentado drásticamente. Las estimaciones actuales sobre el teletrabajo parecen indicar que alrededor del 22 % de la mano de obra de la UE realiza algún tipo de teletrabajo <sup>(4)</sup>.

2.4. El trabajo a distancia ha demostrado ser eficaz para los trabajadores y los empleadores <sup>(5)</sup>. Por lo tanto, la posibilidad de trabajar fuera de la oficina durante varios días a la semana, o incluso de forma estable, es ahora una realidad consolidada y en rápido crecimiento.

2.5. En unos pocos años, cientos de millones de personas en todo el mundo podrán trabajar a distancia y muchas de ellas de modo transfronterizo desde sus países de origen, o incluso desde una serie de terceros países (los llamados nómadas digitales).

---

<sup>(2)</sup> Con las normas actuales, los honorarios de consultoría de un trabajador por cuenta propia también son deducibles a la hora de calcular los beneficios empresariales imposables en el país B, aunque los honorarios de consultoría sean ingresos imposables en el país A.

<sup>(3)</sup> Estudio de Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, p. 55. «Durante la pandemia, los servicios públicos y la administración, la educación y los sectores de la salud y el trabajo social experimentaron un notable aumento en los acuerdos sectoriales sobre teletrabajo. La mayoría de los acuerdos sectoriales incluyen disposiciones sobre el procedimiento formal de introducción del teletrabajo y sobre el acceso al teletrabajo».

<sup>(4)</sup> Estudio de Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, p. 55. «En 2008, menos del 8 % de los trabajadores trabajaban desde casa “a veces” o “normalmente”. Este porcentaje aumentó gradualmente a lo largo de los años, alcanzando el 11 % en 2019, justo antes de la crisis. Tras el inicio de la pandemia, la frecuencia del teletrabajo aumentó bruscamente hasta el 19 % en 2020 y volvió a aumentar hasta el 22 % en 2021. El aumento se registró principalmente entre los empleados que trabajan “habitualmente” desde casa».

<sup>(5)</sup> Estudio de Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, p. 2. «Los empleados —y en cierta medida también los empleadores— prefieren el modelo híbrido de teletrabajo (teletrabajo parcial o teletrabajo a tiempo parcial). Se ha demostrado que el trabajo híbrido ahorra tiempo de desplazamiento, mejora el equilibrio entre la vida profesional y la vida privada, reduce los sentimientos de aislamiento y garantiza una gestión del tiempo más eficiente».

2.6. Facilitar el trabajo a distancia no solo ha mejorado la calidad de vida y el equilibrio entre la vida profesional y la vida privada de millones de trabajadores <sup>(6)</sup>, sino que también puede contribuir a reducir el impacto medioambiental de millones de trabajadores, en consonancia con los objetivos de la UE. Por lo tanto, es probable que esta tendencia continúe y siga evolucionando en el futuro.

2.7. Como se ha demostrado, hay muchos aspectos positivos del trabajo a distancia. Sin embargo, la tendencia a que cada vez más personas trabajen a distancia también presenta importantes retos desde el punto de vista fiscal. Es necesario actualizar las normas fiscales para que reflejen cómo se lleva a cabo el trabajo en el actual entorno laboral y cómo es probable que se lleve a cabo en el futuro. También es importante reconocer que de la elección del lugar de residencia de una persona se deriva el derecho a beneficiarse del gasto público, que se sufraga principalmente con los impuestos. La imposición fiscal y la representación en la elaboración de políticas es un principio consolidado que debe respetarse.

2.8. Es probable que tratar la cuestión de la fiscalidad del teletrabajo transfronterizo haga necesario revisar los acuerdos bilaterales y multilaterales. Recientemente se ha actualizado un acuerdo de este tipo entre Suiza y Francia para los trabajadores fronterizos del cantón de Ginebra (Suiza) que viven en Francia. En virtud del acuerdo, el teletrabajo transfronterizo que no supere el 40 % del tiempo de trabajo total no afectará a la situación fiscal de los trabajadores. Los trabajadores fronterizos que residan en Francia y trabajen en Ginebra seguirán estando sujetos a tributación en Ginebra en forma de impuestos salariales retenidos en origen. Para compensar la pérdida de ingresos en Francia, el acuerdo implica un mecanismo de reparto de los ingresos, en virtud del cual Ginebra pagará a Francia una compensación del 3,5 % de los ingresos fiscales.

2.9. En la audiencia pública del CESE sobre «Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos: posibles soluciones», celebrada en Tallin el 4 de julio de 2023, se presentó un acuerdo multilateral que se está debatiendo en el seno del Consejo Nórdico. En este acuerdo se describe cómo el empleador principal presenta un formulario nórdico de retención para un residente nórdico que trabaja en tres países nórdicos y también describe un mecanismo de reparto de ingresos entre los países nórdicos <sup>(7)</sup>.

2.10. Naturalmente, es beneficioso encontrar soluciones específicas para cada país a fin de permitir el teletrabajo transfronterizo a distancia, pero sería deseable contar con acuerdos basados en principios generalmente aceptados. De no ser así, es probable que surja un complejo conjunto de normas y aplicaciones internacionales, lo que dará lugar a una fragmentación.

2.11. Durante muchas décadas, la OCDE se ha esforzado por establecer principios fiscales internacionales comúnmente aceptados en su *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Estas normas y acuerdos han sido aplicados por los Estados miembros de la UE y han constituido la base de las normas del *Modelo sobre la Doble Tributación de las Naciones Unidas*.

2.12. Las normas actuales se centran en el impuesto de sociedades y en la fiscalidad del trabajo. En cuanto a la imposición de los beneficios de las sociedades, existe el riesgo de que los teletrabajadores internacionales hagan surgir involuntariamente un establecimiento permanente de la empresa en un país distinto del de su sede. En caso de implantarse un establecimiento permanente en otro país, la empresa, además de plantearse cómo gravar los rendimientos del trabajo vinculados al teletrabajo transfronterizo, se vería obligada a desglosar con precisión sus ingresos entre las dos ubicaciones y, por lo tanto, estaría sujeta a obligaciones de declaración y deudas tributarias diferentes.

2.13. Por lo que respecta a la fiscalidad del trabajador, el artículo 15 de los *modelos de convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas* <sup>(8)</sup> aborda la cuestión de si los salarios y otras formas de remuneración deben ser imponibles en el país en el que se ejerce el empleo o en otro Estado contratante. Sin embargo, si el trabajador está presente en otro Estado durante menos de 183 días en un período de doce meses y el empresario no tiene un establecimiento permanente en el Estado en el que se realiza el trabajo, el país del empleador conserva el derecho de gravar los ingresos del trabajador. Aparte de los trabajadores, también existen normas especiales en los modelos de convenios dirigidas a los directores, artistas, deportistas y estudiantes <sup>(9)</sup>.

<sup>(6)</sup> Estudio de Eurofound, *The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations*, p. 55.

<sup>(7)</sup> Audiencia pública del CESE, «Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos: posibles soluciones».

<sup>(8)</sup> Véase OCDE, *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital y Commentaries on the articles of the model tax convention*.

<sup>(9)</sup> Véase OCDE, *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*, artículos 16, 17 y 20.

2.14. Cuando un Estado contratante tiene el derecho de gravar la remuneración del empleado, a menudo impone al empleador la obligación de retener los impuestos o tasas salariales.

2.15. Durante la pandemia, la secretaría de la OCDE publicó directrices que estipulaban que un trabajador transfronterizo que no pudiera desplazarse al país del empleador debía estar sujeto a imposición en el país del empleador, aunque el trabajo se hubiera realizado a distancia. El número de días permitidos para este tipo de trabajo a distancia se limita a menudo a unos veinte días al año. En su Dictamen «Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores»<sup>(10)</sup>, de julio de 2022, el CESE recomendó que el límite se ampliara a dos días a la semana, o a noventa y seis días al año, sin consecuencias fiscales.

2.16. Ese Dictamen también señalaba el riesgo de doble tributación de los trabajadores que teletrabajan allende las fronteras y animaba a la Comisión a considerar la posibilidad de implantar una «ventanilla única», similar a la adoptada en el ámbito del IVA. El presente Dictamen tiene por objeto afinar el enfoque del CESE en este asunto y aportar una contribución adicional al debate en curso.

2.17. El tratamiento de las cotizaciones a la seguridad social también es importante para participar en el teletrabajo transfronterizo. Aunque estas cotizaciones pueden estar vinculadas a los ingresos, en el presente Dictamen no se aborda la seguridad social ni las normas del mercado laboral.

### 3. Observaciones específicas

3.1. Para simplificar, según las normas actuales el principio acordado de los derechos de imposición se basa en que el país en el que se realiza el trabajo tiene derecho de gravar la renta del trabajo. Si, gracias al uso de medios electrónicos, el trabajo puede realizarse ahora a distancia, una posible solución podría consistir en que el país de residencia del empleador tuviera, en principio, derecho de gravar. Sin embargo, un teletrabajador no debe sufrir ningún trato fiscal discriminatorio en comparación con los trabajadores transfronterizos.

3.2. Considérese un ejemplo simplificado: una persona se desplaza cinco días a la semana desde el país A a las oficinas del empleador en el país B. Con arreglo a las presentes normas, los ingresos salariales se gravan en el país B. Si la persona ya no se desplaza al lugar de trabajo, sino que trabaja desde su domicilio en el país A, está sujeta al impuesto en el país A. Sin embargo, el trabajo realizado para el empleador en el país B es el mismo que antes, pero el derecho de gravar dichos ingresos pasa del país B al país A. Esto se debe únicamente a la evolución tecnológica y la naturaleza cambiante del mercado laboral.

3.3. Cabe señalar que si el trabajo se lleva a cabo en calidad de consultor autónomo del empleador y el consultor reside en el país A, pero realiza sus funciones a distancia, no hay cambios en el lugar en que se recauda el impuesto en comparación con la situación actual. El país A, en el que está registrada la empresa del consultor, tiene el derecho de recaudar impuestos. Por lo tanto, habrá una estrecha correlación entre los ingresos obtenidos, los impuestos y el uso de los servicios públicos. Una posibilidad sería tratar a los trabajadores por cuenta ajena a efectos fiscales del mismo modo que a los trabajadores por cuenta propia y recaudar impuestos en el país A.

3.4. Sin embargo, un argumento en contra de gravar a los asalariados del mismo modo que a los trabajadores por cuenta propia es que, dado que el trabajo sigue realizándose para el empleador en el país B, el derecho a gravar la renta del empleado debe permanecer en el país B, es decir, en el país del empleador. Después de todo, los costes salariales son deducibles para el cálculo del impuesto de sociedades adeudado en el país B<sup>(11)</sup>. Este cambio de los derechos de imposición con respecto a la situación actual acarrearía varias consecuencias.

3.5. Sin embargo, hay una cuestión importante que debe abordarse para que la fiscalidad permanezca en el país B. En virtud de este régimen, el país A no recibiría de esta persona ingresos fiscales por el impuesto sobre la renta para financiar los servicios públicos de los que disfruta, a menos que exista algún tipo de reparto de los ingresos. El hecho de que se produzca una pérdida de ingresos fiscales para un país concreto depende del flujo neto de trabajadores transfronterizos. En la medida en que el número de teletrabajadores transfronterizos y su masa salarial sean iguales para los países A y B, estos se encontrarán en la misma situación de ingresos netos, independientemente del país en el que la renta esté sujeta a imposición. Sin embargo, este puede no ser el caso si los países son de diferentes tamaños y su atractivo para los empleadores y los empleados varía. El clima empresarial y el nivel de los salarios pagados serán un factor importante, como siempre, a efectos de los ingresos fiscales.

<sup>(10)</sup> DO C 443 de 22.11.2022, p. 15.

<sup>(11)</sup> Con las normas actuales, los honorarios de consultoría de un trabajador por cuenta propia también son deducibles a la hora de calcular los beneficios empresariales imponibles en el país B, aunque los honorarios de consultoría sean ingresos imponibles en el país A.

3.6. Para el trabajador, la carga fiscal puede ser diferente dependiendo de si tributa por su salario en el país A o B. Si los tipos impositivos son similares entre los dos países, es probable que el efecto no sea apreciable. Sin embargo, habida cuenta de las normas fiscales específicas de cada país, puede verse afectado el derecho de deducir de la factura fiscal los costes, como los pagos hipotecarios. Es posible que sea necesario disponer de una renta imponible para poder beneficiarse de la deducción <sup>(12)</sup>.

3.7. En un mundo globalizado y digitalizado, los trabajadores pueden elegir más libremente un país de residencia independientemente del lugar en el que se encuentre su empleador. La movilidad dificulta a las autoridades fiscales determinar el país de residencia <sup>(13)</sup>. Probablemente sea más fácil determinar dónde se encuentra la empresa para la que se realiza el trabajo que dónde se encuentra el trabajador concreto <sup>(14)</sup>.

3.8. Las plataformas se utilizan con frecuencia para obtener clientes. A menudo, la plataforma no cumple la función de empleador, por lo que la ubicación de la persona que realiza el trabajo determina en qué país deben tributar los ingresos, independientemente del lugar en el que esté registrada la plataforma. Las plataformas deben distinguirse debidamente de los nómadas digitales. Los nómadas digitales pueden trabajar en muchos países a lo largo de un año. Pueden verse atraídos por visados especiales expedidos por países u otros regímenes fiscales específicos que les resulten beneficiosos, lo que crea competencia fiscal entre países.

3.9. Los países pueden decidir repartir los ingresos fiscales, con lo que reconocen que el país de residencia proporciona servicios como escuelas públicas, asistencia sanitaria, etc. Un mecanismo de reparto de ingresos puede crearse de varias formas. Las autoridades tributarias pueden dividir los ingresos entre los países basándose en los datos sobre la presencia individual real en los Estados de que se trate (datos que el empleador, actuando como ventanilla única, comunica a la autoridad fiscal de su país de residencia) o utilizando algún índice agregado macroeconómico.

3.10. Los países seguirán compitiendo en materia fiscal. Los nómadas digitales tendrán en cuenta el sistema fiscal a la hora de elegir dónde vivir y trabajar. Dado que los obstáculos para encontrar un empleo remunerado se reducen drásticamente cuando hay menos necesidad de reubicar físicamente a una familia, es probable que aumente la importancia de la fiscalidad del trabajo.

3.11. Hasta la fecha, el debate en los foros internacionales se ha centrado en gran medida en la ubicación y la fiscalidad de las empresas, aunque los ingresos procedentes del impuesto de sociedades son, por lo general, solo unos pocos puntos porcentuales del PIB. Los ingresos fiscales procedentes de las rentas del trabajo, incluidos los impuestos indirectos como el IVA, suelen ser aproximadamente veinte veces superiores a los ingresos procedentes del impuesto de sociedades. Los elevados impuestos de sociedades reducen las inversiones de las empresas y la creación de nuevos centros empresariales y, por lo tanto, también gravan los ingresos procedentes de las rentas del trabajo, pero el efecto de la evolución del mercado laboral con posibilidades de trabajo a distancia será mucho más pronunciado en los próximos años.

3.12. Las nuevas tecnologías permiten a los trabajadores altamente cualificados de los países en desarrollo (y de los países desarrollados) mantener su residencia y, al mismo tiempo, trabajar para una empresa u organización internacional en un país más desarrollado. Los impuestos sobre el consumo y las propiedades los pagará entonces esa persona en el país en desarrollo. La fiscalidad de las rentas del trabajo podría aumentar si los trabajadores son tratados como trabajadores por cuenta propia a efectos fiscales. Si los impuestos se recaudan en el país del empleador, esto significaría que los ingresos no se modificarían con respecto a los actuales, ya que la única diferencia sería la presencia física del empleado. Aunque en el pasado se necesitaba un traslado físico para obtener los ingresos, ya no es así. Si, además, se implanta el reparto de los ingresos, es probable que el país de residencia salga ganando en términos de ingresos fiscales.

3.13. La opción de asimilar la renta de los asalariados a la renta de los trabajadores por cuenta propia podría ser relativamente fácil de aplicar <sup>(15)</sup>, pero es preferible la opción de gravar los rendimientos del trabajador como ingresos salariales en el país de residencia del empresario. Un régimen de este tipo simplificaría las cosas para los trabajadores y también podría resultar atractivo para los empleadores. Seguramente sería necesario un mecanismo de reparto de ingresos para compensar la pérdida de ingresos en el país de residencia del trabajador.

---

<sup>(12)</sup> Aunque podría aplicarse un crédito fiscal normalizado.

<sup>(13)</sup> Se trata de una situación similar a la de la deslocalización de activos inmateriales en el sector empresarial, que desencadenó gran parte de los trabajos a escala internacional sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Se ha presentado el acuerdo sobre el importe A del pilar 1 del Marco Inclusivo de la OCDE, con reparto de los beneficios.

<sup>(14)</sup> Un argumento a favor de tener un impuesto de sociedades en lugar de gravar a los accionistas y los trabajadores consistía en que era más fácil llevar un seguimiento de las empresas y recaudar impuestos en ese nivel.

<sup>(15)</sup> Probablemente habría que modificar los requisitos que debe cumplir una empresa para ser reconocida como tal (por ejemplo, ánimo de lucro, durabilidad, servicio a más de un cliente, etc.).

3.14. Diseñar un sistema de imposición de la remuneración de los trabajadores en el país de residencia del empleador podría adoptar diversas formas, una de las cuales podría consistir en introducir en los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE disposiciones alternativas para que los países las usen en sus negociaciones bilaterales, lo que facilitaría un conjunto de normas más uniforme.

Bruselas, 14 de febrero de 2024.

*El Presidente*  
*del Comité Económico y Social Europeo*  
Oliver RÖPKE

---