



UNIVERSIDAD
DE GRANADA

Telelavoro e Fiscalità in Spagna

Antonia Jabalera Rodríguez



Seminario Internacional italo-español sobre “*El Régimen Jurídico del Teletrabajo en el Sector Público*”

Universitas Mercatorum

28 junio 2024

Indice

1. Il telelavoro in Spagna: alcuni dati iniziali.
2. I diritti dei telelavoratori e le loro implicazioni fiscali.
3. Misure per attirare telelavoratori internazionali in Spagna.
4. Riflessione finale.



Il telelavoro in Spagna: alcuni dati iniziali.

- ❑ L'emergere del telelavoro in Spagna a seguito della pandemia COVID-19...
- ❑ ...Prima della pandemia, non era un fenomeno nuovo né sconosciuto per la Legge, ma non era molto significativo.
- ❑ Alcune cifre come punto di partenza...
 - ❑ Periodo 2005 – 2019 → la percentuale di occupati che lavorano da casa rimane relativamente costante, passando dal 3% al 4,8 % (Fonte: Randstad Research 2021)
 - ❑ Anno 2020 → **del 4,8 % se pasa al 16,2 %** → NECESSITÀ DI UN QUADRO NORMATIVO ADEGUATO
 - ❑ Anno 2023:
 - ❑ Telelavoro nel settore privato 12,5% (Observatorio Nacional de Tecnología y Sociedad)
 - ❑ Telelavoro nell' Amministrazione Statale 42,5 % (Informe Seguimiento Trabajo a Distancia de Secretaría de Estado de Función Pública).

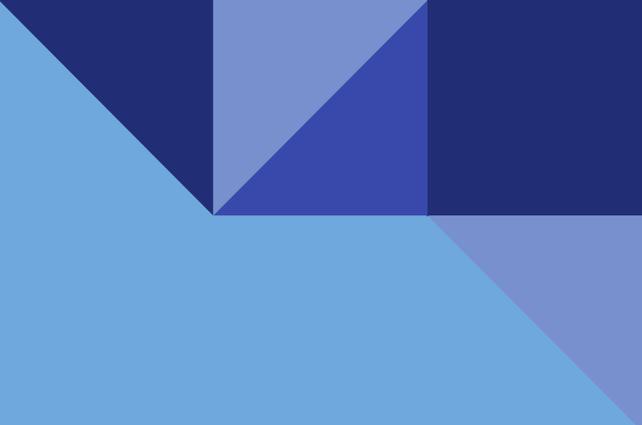
Divario % di telelavoro dei dipendenti pubblici e dei lavoratori del settore privato

Quadro normativo di riferimento per il telelavoro

- R. Decreto-legge 29/2020, del 29 settembre, sulle misure urgenti di telelavoro nelle amministrazioni pubbliche, introduce il **NUOVO ART. 47 BIS** nello *Estatuto Básico del Empleado Público* (**telelavoro nel settore pubblico**)
 - Telelavoro: “quella modalità di prestazione di servizi a distanza nella quale può svilupparsi il contenuto di competenze del lavoro, purché le esigenze del servizio lo consentano, al di fuori degli uffici dell’Amministrazione, mediante l’utilizzo delle tecnologie dell’informazione e della comunicazione”
 - Diritti e obblighi dei telelavoratori.
 - Tra altri aspetti, l’autorizzazione, la volontarietà e la reversibilità, la parità di trattamento, ecc.
- R. Decreto-Legge 28/2020, del 22 de settembre, convertito come Legge 10/2021, del 9 luglio, sul lavoro a distanza (**telelavoro nel settore privato**)
 - Telelavoro: “quel lavoro a distanza che si svolge mediante l’utilizzo esclusivo o prevalente di mezzi e sistemi informatici, telematici e di telecomunicazioni”(art. 2.b) LTD)
 - Diritti e obblighi dei telelavoratori.
 - Tra altri aspetti.

NOTA COMUNE **Nessun riferimento alla dimensione fiscale del telelavoro**





I diritti dei telelavoratori e le loro implicazioni fiscali

Diritti dei telelavoratori e implicazioni fiscali

- Art. 47 bis EBEP
 - “L’Amministrazione dovrà fornire e mantenere per le persone che lavorano in questa modalità, i mezzi tecnologici necessari per la loro attività”.
 - “I mezzi tecnologici **non possono essere utilizzati per scopi diversi da quelli derivanti dalla prestazione dei servizi che ne giustificano l’erogazione**” (art. 18.2 del Progetto di R. Decreto che regola il telelavoro nell’Amministrazione statale).
- Legge 10/2021, del 9 luglio, sul lavoro a distanza
 - Diritto a una sufficiente **disponibilità** e manutenzione di **mezzi, attrezzature e strumenti** (art. 11)
 - Diritto al **pagamento e alla compensazione delle spese**.
 - **Contenuto minimo obbligatorio del contratto di lavoro a distanza** (art. 7, lettere a) y b):
 - Inventario dei mezzi, attrezzature e strumenti necessari per lo svolgimento del lavoro a distanza concordato, compresi i materiali di consumo e gli elementi mobili, nonché la vita utile o il periodo massimo per il loro rinnovo.
 - Un elenco delle spese che il lavoratore può sostenere a causa della prestazione di servizi a distanza, nonché la forma di quantificazione del compenso che l’azienda è tenuta a pagare.

Che impatto hanno questi diritti del telelavoratore / obblighi del datore di lavoro sulla tassazione?

Che impatto hanno questi diritti del telelavoratore / obblighi del datore di lavoro sulla tassazione?

- Per le **aziende**, le spese generate da questi nuovi obblighi saranno deducibili nell'IRES (requisiti: contabilizzazione, giustificazione, imputazione temporanea e correlazione con il reddito)
- Per i **telelavoratori** (dipendenti pubblici e privati), quali sono le conseguenze fiscali per l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche -IRPEF?
 - Reddito da lavoro = "*tutti i corrispettivi o profitti, qualunque sia la loro denominazione o natura, in denaro o in natura che derivano, direttamente o indirettamente dal lavoro personale o dal rapporto di lavoro o statutario e non hanno il carattere di reddito da attività economica*" (art. 17 della Legge 35/2006, del 28 novembre, sull'Imposta sul reddito delle persone fisiche, LIRPEF).



Diritto alla fornitura di mezzi, attrezzature e strumenti

- La cessione di mezzi tecnologici (art. 47 bis EBEP) o fornitura di mezzi, attrezzature e strumenti (art. 11 LTD) → **REDDITO DA LAVORO IN NATURA?**
 - Definizione: “l'uso, il consumo o l'ottenimento, **a fini privati**, di beni, diritti o servizi a titolo gratuito o per un prezzo inferiore a quello normale di mercato, anche quando non comportano una spesa effettiva per chi li concede” (art. 42.1 LIRPEF)
- Se è un reddito in natura → conseguenze
 - IRPEF → R lavoro in natura = valutazione (valore di mercato) + acconto sul reddito (ritenuta fiscale).
 - IVA (DGT, CV 0366-19, de 20 de febrero de 2019)
- Natura retributiva? vantaggio principale?



Diritto alla fornitura di mezzi, attrezzature e strumenti

- Agenzia delle Entrate (DGT):
 - “In ogni caso specifico, deve essere valutata la natura dello strumento fornito dall'azienda ai propri dipendenti e la sua indiscutibile connessione con lo svolgimento dell'attività lavorativa, tenendo conto delle circostanze concomitanti" (DGT CV 0150-22, del 31 gennaio).
 - “Quando i due usi, lavorativo e personale, convergono, la **semplice disponibilità per uso personale** implica già l'esistenza di una remunerazione in natura, indipendentemente dal fatto che l'uso personale che il lavoratore fa di questi mezzi sia reale ed effettivo" (DGT CV1387-20, del 13 maggio).
- ❖ Trattamento fiscale dei beni destinati all'esercizio di un'attività economica (art. 29 LIRPEF e art. 22 RIRPEF)
 - ❖ Un imprenditore o un professionista autonomo può utilizzare gli attivi e i passivi destinati all'esercizio della sua attività economica (es. mezzi tecnologici) per lo svolgimento della sua attività economica e anche per i suoi bisogni privati, a condizione che l'uso per questi ultimi sia accessorio o notoriamente irrilevante (in giorni non lavorativi e in orari non lavorativi durante i quali l'esercizio dell'attività economica è interrotto).



Diritto alla fornitura di mezzi, attrezzature e strumenti

- Proposta di *lege ferenda*

- *Inclusione nell'art. 42.2 LIRPEF "Non sono considerati redditi da lavoro in natura (g) la cessione dell'uso dei mezzi, delle attrezzature e degli strumenti necessari per lo sviluppo del lavoro a distanza, secondo l'inventario inserito nel contratto di lavoro a distanza sottoscritto tra il lavoratore e l'azienda e, secondo quanto stabilito , se del caso, nel contratto collettivo o nell'accordo applicabile".*

- Nel frattempo....

- Nell'accordo di telelavoro, bisognerebbe includere un chiarimento sull'uso che il dipendente può fare dei mezzi, delle attrezzature e degli strumenti, e se c'è o meno un divieto di uso privato.
- **Raccomandazione** includere un espresso riferimento al fatto che i mezzi e le attrezzature forniti al telelavoratore non possono essere utilizzati per scopi diversi dalla fornitura di servizi.



Diritto al pagamento e alla compensazione delle spese

- Trattamento fiscale a seconda della procedura seguita dall'azienda
 - Rimborso giustificato da fattura → non è un reddito da lavoro, purché il rimborso non superi la spesa (DGT, CV0932-14, del 2 aprile)
 - Consegna di somme forfettarie → retribuzione monetaria soggetta a ritenuta.
 - ❖ Problema della valutazione della spesa deducibile.
- Proposta de *lege ferenda*
 - Prevedere un importo forfettario fisso escluso da imposizione (sistema analogo a quello previsto per le diarie e le spese di viaggio, di soggiorno e di trasferta dagli articoli 17.1 d) LIRPEF e 9 RIRPEF).
 - Soluzione prevista in altri Paesi vicini (Belgio e Francia).
 - Più in linea con il principio di parità di trattamento, o di non discriminazione, tra telelavoratori e lavoratori presenti in azienda.

- Nei casi in cui il telelavoratore utilizza mezzi propri e particolari dispositivi tecnologici, e non riceve alcun compenso economico, si può detrarre le spese sostenute – connessione internet, energia elettrica, riscaldamento, ecc.? NO (DGT, CV1130-21, del 27 aprile, e CV1635-21, del 28 maggio)
 - Mancanza di espressa previsione nell'elenco delle spese deducibili del reddito da lavoro (art. 19.2 LIRPEF).
 - È già prevista una detrazione per un importo generico di 2.000 euro per le spese difficili da specificare, quantificare o giustificare, o non espressamente incluse (art. 19.2.f) LIRPEF).
Principio di parità di trattamento o di non discriminazione?





Strumenti legali e fiscali per attrarre telelavoratori internazionali in Spagna

Premessa di partenza...

- Telelavoro = **FLESSIBILITÀ**
- Lavoratore → Libera scelta del luogo di residenza, senza che questo debba coincidere con il luogo in cui si trova il suo posto di lavoro
 - Valutazione delle circostanze professionali, economiche, culturali, climatiche, turistiche, sociali, ecc. + **FATTORE FISCALE**
 - **TRASFERIMENTI DI RESIDENZA** all'interno del Paese o all'estero → **MOBILITÀ INTERNAZIONALE DEI TELELAVORATORI**



Contesto: concorrenza fiscale nell'UE per attrarre nuovi residenti / telelavoratori internazionali

- EEMM UE → Misure fiscali specifiche in relazione ai regimi fiscali esistenti (alcuni qualificati come preferenziali) per l'attrazione di NUOVI RESIDENTI
 - **Evoluzione:** da 5 regimi nel 1994 (Regno Unito, Irlanda, Paesi Bassi, Belgio e Danimarca) a 28 regimi nel 2020 (Austria, Belgio, **Cipro**, **Danimarca**, Finlandia, **Francia**, **Grecia**, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Malta, **Paesi Bassi**, **Portogallo**, **Svezia**, Regno Unito e Spagna).
 - In generale, possiamo distinguere 2 modelli (non hanno le stesse caratteristiche di base, né si rivolgono allo stesso tipo di contribuenti):
 - 1 **Obiettivo** → attrarre determinati profili di lavoratori qualificati, professionisti o dirigenti (**TALENT**).
 - 2 **Obiettivo** → aumentare la base imponibile con redditi e patrimoni elevati (**RACCOLTAFISCALE**).
 - Alcuni dati, 7,5 miliardi di euro all'anno il costo totale dei regimi perniciosi nell'UE (3,3 miliardi di euro il budget Erasmus), 34.300 euro il beneficio fiscale medio per beneficiario (salario minimo francese impiegato 15.214 euro) (Osservatorio fiscale dell'UE, "Global Tax Evasion 2024").
- Risultato:
 - Concorrenza fiscale al ribasso nell'imposta sul reddito delle persone fisiche (simile a IRES), ma con conseguenze economiche e sociali potenzialmente più rilevanti e pericolose.
- Proposta:
 - Necessario coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri per stabilire basi e regole comuni al fine di evitare la delocalizzazione dei contribuenti e le distorsioni nella tassazione del reddito personale.

La SPAGNA... si unisce alla competizione

- Legge 28/2022, del 21 dicembre, sulla promozione dell'ecosistema delle start -up
- **OBIETTIVO** → creare un ecosistema favorevole all'insediamento di imprenditori e lavoratori a distanza (nomadi digitali).
 - “persone il cui lavoro consente di lavorare a distanza e di cambiare frequentemente residenza, combinando un lavoro altamente qualificato con un turismo immersivo nel Paese di residenza”.
- **ASSET DELLA SPAGNA** per attrarre professionisti altamente qualificati
 - *“La Spagna ha importanti punti di forza per attrarre professionisti altamente qualificati che svolgono la loro attività, autonoma o dipendente, utilizzando strumenti elettronici **È il primo Paese dell'Unione Europea a distribuire la fibra ottica**, che offre buone condizioni di connettività, anche nelle zone rurali. Oltre a questo aspetto decisivo per questi lavoratori, vanno segnalate **altre caratteristiche più soggettive, come il clima mite, lo stile di vita, la sicurezza pubblica, la cultura e la gastronomia, le eccellenti università e l'esistenza di un numero crescente di cluster di ricerca e sviluppo tecnologico e di industrie creative**, attorno ai quali si sta sviluppando un ecosistema internazionale di professionisti che fa del nostro Paese una delle destinazioni più attraenti per i telelavoratori*
- **Vantaggi:**
 - Economici
 - Arricchimento dei talenti locali, generazione di reti e opportunità di valore per altri professionisti.
- 2 MODIFICHE fondamentali.

Strumenti giuridici fiscali per attrarre telelavoratori internazionali

- 1) Misure per **facilitare l'ingresso e il soggiorno in Spagna per motivi di interesse economico** dei telelavoratori internazionali (capitolo V della Legge 14/2013, del 27 settembre, modificata dalla Legge 28/2022, del 21 dicembre).
 - 2) Modifica del **Regime fiscale speciale per i lavoratori distaccati nel territorio spagnolo**, per includere i telelavoratori internazionali (art. 93 della Legge 35/2006, sull'imposta sul reddito delle persone fisiche, modificato dal DF 3 della Legge 28/2022, del 21 dicembre).
- 

Misure per facilitare l'ingresso e il soggiorno dei telelavoratori internazionali

■ Telelavoratore internazionale

- *“I cittadino di uno Stato terzo, **autorizzato** a rimanere in Spagna per svolgere un'attività lavorativa o professionale a distanza per aziende situate fuori del territorio nazionale, mediante l'uso esclusivo di mezzi e sistemi informatici” (art. 74 bis Legge 14/2013)” (art. 74 bis Ley 14/2013).*

■ In particolare, **lavoratore dipendente** con:

■ **Visto per telelavoro internazionale**

- Requisiti? (art. 74 ter Legge 14/2023)

- Deve esistere un'attività effettiva e continuativa per almeno un anno dell'azienda con cui il lavoratore ha un rapporto di lavoro o professionale.
 - Rapporto di lavoro: dimostrare che tale rapporto è esistito per almeno gli ultimi tre mesi prima della presentazione della domanda.
 - Rapporto professionale: accreditare che il lavoratore ha avuto un rapporto di lavoro con una o più aziende non residenti per almeno gli ultimi tre mesi.
- Documento che attesti che il lavoro o il rapporto professionale può essere svolto a distanza.

- **Residenza per il telelavoro internazionale** (stranieri che si trovano in Spagna regolarmente o che sono entrati con un visto).

Telelavoratori internazionali

Visto per telelavoro internazionale	Residenza per telelavoro internazionale
<ul style="list-style-type: none">▪ Stranieri non residenti in Spagna▪ Intenzione di stabilirsi in Spagna per telelavorare per un'azienda non residente▪ Validità? 1 anno (a meno che il periodo di lavoro non sia più breve).▪ E dopo questo anno?<ul style="list-style-type: none">▪ Si può richiedere l'autorizzazione di residenza per il telelavoro internazionale.▪ Quando? Entro 60 giorni prima della scadenza del visto.	<ul style="list-style-type: none">▪ Stranieri che si trovano in Spagna regolarmente o che sono entrati con un visto.▪ Qual è lo scopo? Telelavoro a distanza per un'azienda non residente.▪ Durata? 3 anni (a meno che non venga richiesto un periodo più breve).▪ Successivamente? Possibilità di richiedere il rinnovo per periodi di 2 anni.

Regime fiscale speciale (impatriati) IRPEF e sua applicazione ai telelavoratori internazionali

- Regime fiscale speciale applicabile alle persone che acquisiscono la residenza fiscale in Spagna in seguito al loro trasferimento nel territorio spagnolo (art. 93 LIRPEF).
- Requisiti?:
 - Non essere stato residente in Spagna nei 5 periodi d'imposta precedenti a quello in cui avviene lo spostamento (Flessibilizzazione da 10 a 5 anni).
 - Non percepire redditi che si considerano ottenuti attraverso una stabile organizzazione.
 - Il trasferimento in territorio spagnolo deve essere una conseguenza (tra le altre)
 - Di un **contratto di lavoro** , quando è soddisfatta questa condizione?
 1. Quando inizia un rapporto di lavoro o statutario con un datore di lavoro in Spagna.
 2. Quando il spostamento è ordinato dal datore di lavoro ed esiste una lettera di spostamento.
 3. **NOVITÀ (2023) Quando, senza disposizione del datore di lavoro, l'attività lavorativa è prestata a distanza, mediante l'uso esclusivo di mezzi e sistemi informatici, telematici e di telecomunicazioni .**

Questa condizione si intende soddisfatta quando si tratta di un **telelavoratore dipendente con visto per telelavoro internazionale** .



Contenuto del regime fiscale speciale applicabile ai telelavoratori internazionali

- **Caratteristiche ?**
 - **Opzionale:** il contribuente (telelavoratore) deve esercitare l'opzione per questo regime entro 6 mesi (dalla data di inizio dell'attività in Spagna).
 - **Temporaneo:** si applica nel periodo d'imposta in cui avviene il cambio di residenza e nei cinque periodi d'imposta successivi (in totale, 6 anni).
- **Come funziona il regime fiscale speciale?**
 - Il debito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sarà determinato secondo le regole di quantificazione dell'Imposta sul reddito delle Non Residenti (IRNR), con alcune specialità.
 - L'imposta viene riscossa solo sui redditi ottenuti nel territorio spagnolo (nessun reddito mondiale, ad eccezione della RL)
 - Alicuota progressiva (più favorevole rispetto a quella prevista per i residenti "normali").



Tarifa progresiva (mas favorable que la prevista para residentes “normales”)

- **Dividendi e** altri redditi derivanti dalla partecipazione al capitale di un'entità, interessi e altri redditi ottenuti dal trasferimento a terzi del capitale azionario e plusvalenze (coincide con quello previsto dall'imposta sul reddito delle persone fisiche per i **redditi da risparmio**)

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10380	150.000	23
200.000,00	44.880	100.000	27
300.000,00	71.880	En adelante	28

- **Altre entrate**

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

Contenuto del regime fiscale speciale applicabile ai telelavoratori internazionali

- **Beneficiari ?:**

- Proprio contribuente (telelavoratore internazionale)
- **NOVITÀ (2023)** L'accesso al regime è esteso ad alcuni componenti del nucleo familiare:
 - Coniuge
 - Genitore dei figli (in assenza di rapporto coniugale)
 - Figli di età inferiore a 25 anni, o qualunque sia la loro età in caso di disabilità.
- **Requisiti**
 - Non aver risieduto in Spagna negli ultimi 5 anni.
 - Non percepire un reddito considerato come ottenuto attraverso un stabile organizzazione (PE).
 - Trasferirsi in Spagna con il lavoratore dipendente, in quel momento o successivamente, purché entro il primo anno.



TELELAVORO INTERNATIONAL-FISCALITÀ

Riflessione finale

- Necessaria ricerca di soluzioni consensuali e coordinate (ARMONIZZAZIONE) nell'UNIONE EUROPEA per evitare la delocalizzazione dei contribuenti (telelavoratori) e la concorrenza fiscale nella tassazione del reddito.
- Nel caso della SPAGNA:
 - ❖ Misure volte ad attrarre e trattenere i telelavoratori internazionali:
 - Migliorano la loro COMPETITIVITÀ e promuovono la CRESCITA ECONOMICA
 - Devono trovare giustificazione in termini di GIUSTIZIA FISCALE
 - Trovare un equilibrio tra lo scopo perseguito con queste misure e il loro impatto sulle risorse pubbliche.
 - ❖ Controversia attuale: concorrenza fiscale tra la CCAA per attirare nuovi residenti stranieri (legge CCAA di Madrid, nuovi investitori - telelavoratori?-).
- A livello internazionale:
 - ❖ Necessità di stabilire un nuovo quadro normativo internazionale adatto alle nuove forme di prestazione lavorativa (telelavoro).
 - ❖ Tassazione internazionale dei redditi da lavoro → premesse obsolete: necessaria coincidenza tra il luogo di lavoro del dipendente e la sede del datore di lavoro, e il fattore lavoro non è mobile come il fattore capitale
 - ❖ Stabilire linee guida per consentire agli Stati di determinare come e dove il reddito dei telelavoratori internazionali debba essere tassato
 - ❖ Per garantire la certezza del diritto ai telelavoratori ed evitare situazioni di doppia imposizione (e di doppio onere fiscale); e allo stesso tempo,
 - ❖ garantire una distribuzione equilibrata dei redditi da lavoro tra gli Stati.

GRAZIE PER LA VOSTRA ATTENZIONE

Antonia Jabalera Rodríguez
Universidad de Granada
jabalera@ugr.es

