



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

Los problemas que presentan el teletrabajo y la aplicación de los puntos de conexión tradicionales en materia de rendimientos del trabajo (análisis del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE).

Autora: Candela Martín Calvo

5º E-5

Área: Derecho Tributario

Tutora: Ramón Casero Barrón

Madrid

Marzo 2026

RESUMEN

El presente trabajo analiza los desafíos que surgen del teletrabajo internacional para aplicar a estos casos los puntos de conexión tradicionales en la tributación de rendimientos del trabajo dependiente, focalizándose en el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE. Tras el estudio del funcionamiento del precepto en los supuestos clásicos de movilidad laboral, basados en la presencia física del trabajador y en la coordinación entre el Estado de residencia y el Estado de empleo, se extraen las relevantes disfunciones presentes en los contextos de trabajo remoto. Estos casos son la dificultad para identificar el lugar de ejercicio de empleo, la fragmentación geográfica de la actividad, la inestabilidad de la residencia fiscal y los posibles riesgos de doble imposición. A su vez, se analizan las diferentes respuestas institucionales y doctrinales, particularmente las orientaciones de la OCDE tras el COVID-19 y la Actualización de 2025, valorando así su alcance y limitaciones. Finalmente, este trabajo propone determinadas vías de adaptación, desde el punto de vista interpretativo y normativo, que permitan ajustar el sistema convencional a las nuevas realidades que surgen del teletrabajo deslocalizado sin alterar sus criterios básicos.

PALABRAS CLAVE: Teletrabajo internacional; artículo 15 MCOEDE; rendimientos del trabajo; doble imposición; residencia fiscal; movilidad internacional

ABSTRACT

This dissertation explores the difficulties that international remote work presents to the use of conventional connecting factors in the taxation of employment income, focusing on article 15 of the OECD Model Tax Convention. Upon examining how this provisions operates in conventional labor mobility situations, based on the worker's physical presence and the distribution of taxing rights between the home State and the employment State, this research highlights significant dysfunctions that emerge in remote work settings, including challenges in identifying the location of employment activity, the geographical dispersal of work, the volatility of tax residency and the potential for double taxation or double non-taxation. It further evaluates recent institutional and doctrinal reactions, especially the OECD recommendations in response to the COVID-19 pandemic and the 2025 Update, assessing their extent and limitations. Ultimately, the dissertation presents both interpretative and normative suggestions designed to modify the traditional framework to accommodate the realities of remote work while preserving its essential structure.

KEYWORDS: International remote work; Article 15 OECD Model; employment income; double taxation; tax residence; labour mobility

ÍNDICE

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	6
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO	6
2. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN Y OBJETIVOS DEL TRABAJO.....	7
3. MARCO JURÍDICO Y CONCEPTUAL DE REFERENCIA.....	7
3.1. Puntos de conexión tradicionales: residencia fiscal y lugar de realización del trabajo	7
3.2. La función de los Convenios para evitar la doble imposición.....	9
3.3. El Modelo de Convenio de la OCDE y el valor interpretativo de los Comentarios.....	10
4. METODOLOGÍA DEL TRABAJO Y EVOLUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	11
CAPÍTULO II: MOVILIDAD INTERNACIONAL DEL TRABAJO Y TRANSFORMACIÓN DE LOS MODELOS LABORALES.	11
1. LA MOVILIDAD INTERNACIONAL DEL TRABAJO COMO PRESUPUESTO ESTRUCTURAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....	11
2. DIGITALIZACIÓN DEL TRABAJO Y TENSIONES EN LOS PUNTOS DE CONEXIÓN TRADICIONALES.....	13
3. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN COMO MECANISMO DE COORDINACIÓN EN UN CONTEXTO DE TRANSFORMACIÓN DEL TRABAJO.....	16
CAPÍTULO III. EL ARTÍCULO 15 DEL MCOCDE: ANÁLISIS DOGMÁTICO Y CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN.....	17
1. UBICACIÓN DEL ARTÍCULO 15 EN EL SISTEMA DEL MCOCDE Y RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 4	17
2. REGLA GENERAL DEL ARTÍCULO 15.1: “EMPLEO EJERCIDO” Y POTESTAD DEL ESTADO DE EMPLEO.....	19
3. EXCEPCIÓN DEL ARTÍCULO 15.2 (REGLA DE LOS 183 DÍAS): REQUISITOS Y PROBLEMAS INTERPRETATIVOS	21
4. COMENTARIOS OCDE Y PRÁCTICA INTERPRETATIVA.....	22
CAPÍTULO IV. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 15 EN LOS SUPUESTOS TRADICIONALES DE MOVILIDAD.....	22
1. EXPATRIADOS Y DESPLAZAMIENTOS TEMPORALES: APLICACIÓN TÍPICA DEL ESTADO DE EMPLEO	22
2. TRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS Y MOVILIDAD RECURRENTE: PROBLEMAS “CLÁSICOS”	24
3. COORDINACIÓN CON LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA.....	26
3.1. Impatriados (artículo 93 LIRPF) como fenómeno de movilidad física entrante	27
3.2. Exención del artículo 7.p LIRPF como movilidad física saliente	28
CAPÍTULO V. TELETRABAJO INTERNACIONAL Y CRISIS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DEL ART. 15	30

1. EL PROBLEMA DEL “LUGAR DONDE SE EJERCE EL EMPLEO” EN ENTORNOS REMOTOS	30
2. FRAGMENTACIÓN DEL TRABAJO: IMPACTO EN LOS APARTADOS 15.1 Y 15.2	31
3. RESIDENCIA FISCAL EN MOVILIDAD FLEXIBLE: TENSIONES CON EL REPARTO DE POTESTADES	33
4. RIESGOS DE DOBLE IMPOSICIÓN Y DE NO IMPOSICIÓN.....	35
5. RETENCIONES, CUMPLIMIENTO Y TRAZABILIDAD DEL TRABAJO REMOTO	37
CAPÍTULO VI. RESPUESTAS Y VÍAS DE ADAPTACIÓN.....	39
1. ORIENTACIONES OCDE POST-COVID Y LÍNEAS DOCTRINALES.....	39
2. RESPUESTAS ADMINISTRATIVAS EUROPEAS	41
3. CONEXIÓN CON OTROS CONCEPTOS: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EMPLEADOR	43
4. PROPUESTAS INTERPRETATIVAS PARA APLICAR EL ARTÍCULO 15 EN TELETRABAJO SIN REFORMAR EL MCOCDE.....	44
5. PROPUESTAS DE MEJORA EN <i>SOFT LAW</i> , COOPERACIÓN Y CLÁUSULAS EN CDI.....	45
CAPÍTULO VII. CONCLUSIONES	47
BIBLIOGRAFÍA	49

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO

En el ámbito de fiscalidad internacional, la tributación de los rendimientos de trabajo es una de las materias más estables del Derecho Tributario, ya que se apoya en una red consolidada de conexiones y convenios dirigidos a evitar la doble imposición y regular las diferencias entre los diferentes ordenamientos. Particularmente, el artículo 15 del Modelo de convenio de la OCDE constituye un eje normativo fundamental en este entramado para el reparto de potestades tributarias entre el Estado de residencia fiscal del trabajador y el Estado en el que se desarrolla la actividad laboral.

Históricamente, este sistema se ha ido construyendo sobre la base de una premisa esencial: la localización territorial donde se produce la prestación del trabajo. Es por ello que el lugar donde se ejerce la actividad ha sido un elemento determinante para identificar el denominado Estado de empleo, lo que enmarca la atribución de potestades tributarias en el dominio de dicho Estado sobre los rendimientos de trabajo dependiente.

Sin embargo, estamos inmersos en un progresivo proceso de digitalización del mercado laboral lo que, unido al incremento de movimientos transfronterizos, han provocado la expansión del teletrabajo internacional, lo que altera los supuestos fácticos sobre los que se asentaba el modelo tradicional. Es por ello que la prestación de servicios laborales desde un Estado distinto al que se sitúa el empleador, sin desplazamiento físico real y sometido a una vinculación territorial borrosa, plantea interrogantes acerca de la adecuación de los tradicionales puntos de conexión recogidos en el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Por ende, el dilema jurídico que abarca este trabajo radica en determinar si los criterios tradicionales básicos de conexión del lugar de realización del trabajo y la residencia fiscal del trabajador, son suficientes y coherentes cuando se aplica a situaciones de teletrabajo transfronterizo o si pudieran provocar situaciones de inseguridad jurídica, doble imposición o incluso la ausencia de imposición, en contra de los objetivos del sistema convencional.

2. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN Y OBJETIVOS DEL TRABAJO

Partiendo del problema descrito, podemos formular la pregunta de investigación que guía el trabajo de la siguiente manera: ¿En qué manera del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, diseñado para la conexión de territorios tradicionales, resulta adecuado para regular cómo tributan los rendimientos derivados del teletrabajo?

Surgen de esta manera otras preguntas que marcan la evolución del trabajo como:

- ¿Cuál es el impacto del concepto de Estado de empleo en escenarios en los que se trabaja de forma deslocalizada?
- En situaciones de movilidad flexible, ¿qué rol juega la residencia fiscal del trabajador?
- ¿Existen peligros de doble imposición o de no imposición pueden surgir si se aplica el marco convencional actual?

Por ende, el objetivo principal del trabajo para dar respuesta a dichas cuestiones, es analizar críticamente los supuestos de aplicación de los puntos de conexión tradicionales del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE en casos de teletrabajo internacional. Esto deriva en determinados subobjetivos más específicos que serán abordados a medida que evoluciona el trabajo:

- Examinar el funcionamiento del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE en los supuestos tradicionales de movilidad laboral.
- Identificar las disfunciones que surgen cuando dichos criterios se aplican al teletrabajo internacional.
- Valorar la capacidad del marco convencional actual para dar respuesta a estas nuevas realidades.
- Analizar las orientaciones institucionales y doctrinales existentes en relación con la adaptación del sistema.

3. MARCO JURÍDICO Y CONCEPTUAL DE REFERENCIA

3.1. Puntos de conexión tradicionales: residencia fiscal y lugar de realización del trabajo

El sistema convencional de rendimiento de trabajo en fiscalidad internacional se basa en una serie de puntos de conexión tradicionales que posibilitan la vinculación legalmente relevante de la renta con uno o más Estados. El lugar donde el trabajador efectivamente realiza su trabajo y su residencia fiscal son dos de ellos y aunque siguen lógicas diferentes, se complementan.

Siguiendo con esta perspectiva, el criterio de la residencia fiscal responde a una concepción personal de la imposición, a través de la cual el Estado grava la renta mundial del contribuyente por sostener un vínculo personal estable, además este Estado es el que debe eliminar la doble imposición. Así dice el Modelo de Convenio OCDE en su artículo 4: “La expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de dicho Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio de naturaleza análoga¹” pero excluyendo a aquellos que solo están sujetos a impuesto por las rentas adquiridas en ese Estado.

En lo que respecta a la persona física, la residencia fiscal no sirve solamente como un criterio técnico de conexión, sino que también tiene su base material en el vínculo particular del contribuyente con el Estado. Este vínculo tiene su base allí donde se encuentra su casa permanente o centro de intereses esenciales. Esta relación fundamenta la tributación universal de las rentas en el Estado mencionado, ya que es este el que, generalmente, ofrece en mayor medida los servicios públicos de los cuales se beneficia el contribuyente y su familia, y permite evaluar mejor su capacidad económica tomando en consideración sus situaciones personales y familiares².

Por su parte, el criterio de la fuente o territorialidad se fundamenta en la localización económica de la actividad generadora de la renta, atribuyendo potestad tributaria al Estado en cuyo territorio se produce dicha actividad. El Derecho tributario internacional ha sostenido, a lo largo de la tradición, que el trabajo se lleva a cabo en el sitio donde el trabajador está físicamente presente al desempeñar su labor, sin tener en cuenta dónde se localiza el empleador o dónde se formaliza el contrato laboral.

¹ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, París, 2017, art. 4; actualizado por OCDE, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, París, 2025.

² Lucas Durán, M. (2018). *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2018, pp. 24–25.

Esta concepción territorial responde a una lógica económica: el Estado en cuyo territorio se desarrolla la actividad laboral proporciona el entorno jurídico, social y económico que permite la generación de la renta, lo que justifica la atribución de potestad tributaria sobre dichos rendimientos. La combinación de ambos puntos de conexión — residencia y lugar de trabajo— ha permitido estructurar un sistema relativamente estable para la tributación internacional del trabajo dependiente, basado en presupuestos fácticos claros y verificables.

Desde el punto de vista de la empresa, la deslocalización de la prestación laboral plantea preguntas sobre el concepto de establecimiento permanente del empleador³. Históricamente, se ha considerado que un establecimiento permanente es un sitio de negocios fijo que supone una presencia física constante en el Estado de la fuente. Sin embargo, este enfoque se muestra cada vez más inadecuado en la economía digital y en los nuevos patrones de organización laboral, donde se puede crear valor sin necesidad de una presencia física en el territorio.

3.2. La función de los Convenios para evitar la doble imposición

La aplicación concreta de estos criterios puede presentar problemas probatorios⁴, particularmente en lo que respecta al cálculo de los días de permanencia en un Estado u otro o a la determinación del hogar permanente; estos deben ser resueltos a través de las técnicas establecidas en los convenios y las legislaciones internas para eludir la doble imposición.

En el ámbito de los rendimientos de trabajo dependiente, el conflicto se manifiesta de una manera más intensa, dado que la prestación laboral puede ejercerse en un Estado distinto de aquel en el que el trabajador tiene su residencia fiscal, lo que da lugar a supuestos de posible doble imposición jurídica internacional. El Derecho tributario internacional ha creado una serie de Convenios para prevenir la doble imposición (en adelante CDI) con el fin de coordinar el ejercicio de las potestades tributarias de los

³ Lucas Durán, M. (2018), «Residencia y territorialidad: BEPS y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional», en *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, n.º 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 14-15.

⁴ S. Lanaspá Sanjuán, “La prueba de las ausencias no esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas”, *Crónica Tributaria* núm. 164/2017, págs. 133-153.

Estados contratantes y evitar que una misma renta sea gravada por ambos al mismo tiempo.

Los CDI, sin embargo, no crean nuevos impuestos ni modifican la normativa interna de los Estados⁵, sino que actúan como normas de reparto de competencias o instrumentos de coordinación⁶, estableciendo qué Estado tiene prioridad para gravar determinadas categorías de renta y obligando, en su caso, al otro Estado a eliminar la doble imposición mediante métodos como la exención o la imputación. En este sentido, los convenios operan como instrumentos de coordinación y no tanto de armonización, permitiendo a los Estados preservar la soberanía fiscal de los Estados en un marco ya consensuado.

3.3. El Modelo de Convenio de la OCDE y el valor interpretativo de los Comentarios

El Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio (en adelante MCOCDE) es la principal referencia normativa en lo que respecta a la tributación internacional de los tributos directos sobre el patrimonio y sobre la renta. A pesar de no tener fuerza jurídica vinculante, su impacto en la práctica es innegable, pues se utiliza como fundamento para negociar y redactar la mayor parte de los acuerdos bilaterales firmados por los países miembros de la OCDE y por una cantidad cada vez mayor de países no miembros.

El Modelo de Convenio de la OCDE no solo ofrece una estructura sistemática para el reparto de potestades tributarias, sino que refleja un consenso internacional sobre los principios fundamentales que deben regir la imposición transfronteriza. En este sentido, actúa como un marco normativo de referencia que orienta tanto al legislador como a las Administraciones tributarias y a los tribunales en la interpretación de los CDI.

Los Comentarios oficiales de la OCDE, junto con el texto del Modelo, tienen una función crucial como herramienta de interpretación. Estos Comentarios aclaran el objetivo y la extensión de cada precepto, ofreciendo criterios uniformes para su implementación práctica. A pesar de no ser normativas, la jurisprudencia y la doctrina les

⁵ Pedemera J.J. (2014): *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Univ Nacional de CUYO (Mendoza-Argentina), pp. 41 y 42.

⁶ Tovillas Morán, J. M. (2004). *El mantenimiento del principio de residencia en el Derecho tributario internacional*, p. 3.

otorgan un alto valor interpretativo, sobre todo cuando representan una interpretación consolidada y compartida por los Estados contratantes.

4. METODOLOGÍA DEL TRABAJO Y EVOLUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La metodología desarrollada en este trabajo es fundamentalmente jurídico-dogmática, basada en un análisis sistemático de normas, modelos convencionales y documentos interpretativos. El estudio, de hecho, se centra en particular en el Modelo de convenio de la OCDE y en los Comentarios oficiales del artículo 15, como instrumentos referentes en la fiscalidad internacional de los rendimientos de trabajo dependiente.

Así mismo, se recurre al análisis de la doctrina especializada y de la práctica administrativa con el fin de aportar un contexto a la aplicación del marco normativo en casos del teletrabajo y revelar determinados problemas prácticos.

Estructuralmente, el trabajo desarrolla una evolución progresiva, partiendo de un análisis normativo general de los supuestos tradicionales de movilidad laboral, para centrarse posteriormente en el estudio específico de los efectos o dilemas que el teletrabajo provoca como fenómeno disruptivo. Esta estructura permite analizar las tensiones existentes entre el diseño original del artículo 15 del MCOEDE y las nuevas realidades laborales con efectos fiscales facilitando una valoración crítica del sistema y de sus posibles vías de adaptación.

CAPÍTULO II: MOVILIDAD INTERNACIONAL DEL TRABAJO Y TRANSFORMACIÓN DE LOS MODELOS LABORALES.

1. LA MOVILIDAD INTERNACIONAL DEL TRABAJO COMO PRESUPUESTO ESTRUCTURAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO INTERNACIONAL

La movilidad internacional del trabajo ha constituido uno de los presupuestos estructurales sobre los que se edifica el Derecho Tributario Internacional contemporáneo. Desde una perspectiva histórica, la coordinación de potestades tributarias entre los Estados surge como consecuencia de este desplazamiento exponencial de personas físicas, las cuales desarrollan actividades económicas de manera transfronteriza, lo que provoca directamente la concurrencia de jurisdicciones fiscales.

Durante décadas, la movilidad ha sido manifestada a través de modelos caracterizados por la presencia efectiva del trabajador en el territorio de un Estado en el que desarrolla la actividad laboral. Estos modelos constituidos por los desplazamientos temporales, la expatriación de trabajadores, los desplazamientos intragrupo o el trabajo transfronterizo, presentan una estructura fáctica ciertamente homogénea: el trabajador se encuentra integrado en un entorno económico y laboral de un Estado de destino.

Esta característica ha facilitado la configuración de un sistema tributario internacional que articule un reparto de potestades basado en criterios territorialmente verificables. Esto facilita la aplicación pacífica de los puntos de conexión tradicionales, dotando al sistema de un gran grado de previsibilidad y seguridad jurídica. Como consecuencia, el lugar de prestación del trabajo ha funcionado como elemento principal para atribuir la potestad tributaria al Estado de empleo, sin perjuicio de la parte residual que le corresponde al Estado de residencia.

En el ámbito de rendimientos de trabajo dependiente, la coordinación se ha articulado sobre la base de una dualidad de Estados con funciones diferentes. Por un lado, nos encontramos con el Estado de residencia fiscal del trabajador, el cual es determinado conforme a los criterios del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE⁷. Por otro lado, el Estado en cuyo territorio el individuo ejerce de manera efectiva la actividad laboral, al cual se le identifica como Estado de empleo. La distinción que aquí se propone, responde a una concepción clásica de imposición directa, la cual utiliza una combinación entre un criterio personal, vinculado a la residencia, con otro territorial, vinculado a lugar de efectivo de generación de la renta.

El Modelo de Convenio de la OCDE refleja sistemáticamente la lógica previamente analizada, de manera que el territorio se configura como el instrumento primordial de referencia para repartir potestades tributarias en materia de rendimientos de trabajo dependiente en situaciones transfronterizas o de movilidad internacional. Específicamente el artículo 15 del Modelo atribuye, como regla general, la potestad al Estado allá donde se ejerce la actividad laboral, con excepciones basadas en la identidad

⁷ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, París, 2017; actualizado por OCDE, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, París, 2025, op.cit. art. 4, párr. 34.

del trabajador⁸, el tiempo de estancia y la imputación del coste salarial. Esto reconoce el papel céntrico del Estado de residencia en la eliminación de dicha doble imposición que se causaría.

El entramado de este diseño da respuesta a una finalidad clara: garantizar el reparto equilibrado entre los Estados de la potestad impositiva tributaria a modo de evitar la sobreimposición de los trabajadores o las situaciones de no imposición que puedan erosionar las bases imponibles de los Estados. La relativa estabilidad de los modelos de movilidad laboral ha permitido que durante décadas este sistema funcionase con un razonable grado de previsibilidad.

2. DIGITALIZACIÓN DEL TRABAJO Y TENSIONES EN LOS PUNTOS DE CONEXIÓN TRADICIONALES

La digitalización de la economía introdujo una transformación estructural en la organización tradicional del trabajo que influye directamente en el sistema convencional de la movilidad laboral internacional. Gracias al avance y difusión de las tecnologías de la información y la comunicación, cada vez más actividades profesionales pueden realizarse a distancia, sin que sea necesaria la presencia física en el lugar donde se encuentra el empleador o la sede central de la empresa. Este desplazamiento de personas físicas entre Estados para desarrollar actividades laborales ha ido intensificándose progresivamente como consecuencia de la globalización económica, la internacionalización de las empresas y la creciente integración de los mercados laborales.

Dentro de este contexto surge el teletrabajo transnacional, que es entendido como una modalidad de prestación laboral en la cual se desarrolla la actividad desde un Estado distinto de aquel en el que se sitúa la empresa, a través de medios digitales como soporte y medio de trabajo. Este, en comparación con los modelos clásicos basados en el desplazamiento físico, se caracteriza primordialmente por la desmaterialización de la prestación laboral y su desvinculación territorial. Esto permite la realización del trabajo desde el domicilio personal o diferentes ubicaciones, incluyendo la posibilidad de desplazamiento a diferentes Estados a lo largo de un mismo periodo impositivo. Esto genera la discusión de si “el lugar de trabajo” de una persona puede flexibilizar la sujeción

⁸ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, París, 2017; actualizado por OCDE, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, París, 2025, op.cit. Comentarios al art. 15, párr. 1-3.

a las normas tributarias, situación a la que se enfrentan algunas personas que realizan la totalidad o parte del trabajo para una empresa desde otro Estado Contratante⁹.

Las restricciones del sistema tradicional de distribución de poderes tributarios, establecido sobre la base de la presencia física y la permanencia territorial, se revelaron de manera abrupta durante la pandemia de COVID-19¹⁰. Las limitaciones a la movilidad y los encierros domiciliarios causaron circunstancias en las que directivos y empleados trabajaron desde Estados diferentes de los que se habían previsto al principio, sin que hubiera un deseo real de cambiar su residencia fiscal o el sitio donde se lleva a cabo la actividad. En este contexto, el Secretariado General de la OCDE elaboró una guía interpretativa con el propósito de impedir que estas condiciones extraordinarias trastocaran la distribución de los derechos de imposición establecidos en los acuerdos para prevenir la doble imposición. Para ello, introdujo una interpretación flexible fundamentada en lo temporal, lo involuntario y lo excepcional de las estancias. Esta respuesta institucional demuestra que los puntos de conexión convencionales, como la residencia, la permanencia y el lugar de trabajo, son particularmente vulnerables en contextos de empleo deslocalizado. Esto anticipa una gran parte de las dificultades estructurales que actualmente presenta el teletrabajo transnacional al aplicar el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE¹¹. La OCDE puso de relieve que la extensión de esta práctica no constituye algo meramente circunstancial, sino que responde a una evolución estructural del mercado laboral global, la cual posee efectos duraderos y perennes sobre la movilidad internacional de los trabajadores.

Fiscalmente, esta transformación digital progresiva obtiene una relevancia realmente significativa, ya que los sistemas tradicionales de imposición sobre rendimientos del trabajo, se construyen sobre la premisa de que la actividad laboral de desarrolla en un lugar físico determinado. Específicamente, los conceptos de residencia fiscal y territorialidad, como fueron formulados inicialmente por la OCDE en el siglo XX, se enmarcaban en una economía basada en la localización física de la actividad, idea que encuentra limitaciones actualmente¹².

⁹ OECD, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, París, 2025, Commentary on art. 5.

¹⁰ Calderón Carrero, J. M. (2020). *Implicaciones fiscales internacionales derivadas de la crisis del COVID-19*. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, nº 446, pp. 95-128.

¹¹ Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. (2021), *Las implicaciones de los confinamientos domiciliarios durante la pandemia en los convenios de doble imposición*, AFDUAM Extraordinario, pp. 377-378 y 390-391.

¹² OECD, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, op. cit.

Esto propone una identificación clara del Estado de empleo competente como punto de conexión territorial. Sin embargo, los supuestos de teletrabajo transnacional rompen con esta premisa y cuestiona que la localización del trabajo sea criterio determinante al no coincidir el lugar en el que se sitúa el empleador con el Estado en el que se obtiene el beneficio de su actividad laboral¹³.

Este hecho provoca una clara tensión entre los puntos de conexión tradicionales. Cuando el empleo se realiza de manera remota y posiblemente móvil, es difícil determinar un vínculo territorial único y duradero. Esto puede provocar condiciones de inseguridad jurídica para las Administraciones tributarias y los contribuyentes.

Por ello, gran parte de la doctrina ha advertido que la aplicación mecánica del artículo 15 de la OCDE pudiera generar escenarios de doble imposición¹⁴ al provocar la posibilidad de que varios Estados reclamen simultáneamente la potestad tributaria sobre dichos rendimientos de trabajo o, por el contrario, situaciones de falta de imposición si consideran que ninguno posee la potestad suficiente para ejercer el poder tributario sobre estos. Estas son disfunciones que junto a las consecuentes problemáticas de retención, control administrativo o aplicación de mecanismos para evitar la doble imposición, puede generar inseguridad jurídica.

La OCDE reconoce expresamente que el teletrabajo internacional introduce tensiones a cuestionar en el marco preestablecido sobre los presupuestos fácticos tradicionales¹⁵ sobre los que se diseñó la tributación de los rendimientos de trabajo dependiente. Esto genera un desajuste estructural claro entre una realidad laboral deslocalizada y el sistema jurídico tradicional construido sobre el criterio de territorialidad.

Este contexto muestra la insuficiencia que presentan los modelos tradicionales de movilidad laboral basados expresamente en la presencia física del trabajador, carentes de respuesta para las nuevas formas de trabajo digitalizado. Esta tensión normativa expuesta es la que aportará sentido al análisis jurídico desarrollado posteriormente en torno al estudio del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE y la adecuación de los puntos de conexión tradicionales a los casos de teletrabajo transnacional.

¹³ Merino Jara, I. (Dir.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 7/2018, pp. 24-26.

¹⁴ OECD, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, op. cit.

¹⁵ *Ibid.*, Changes to the Commentary on art. 5.

3. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN COMO MECANISMO DE COORDINACIÓN EN UN CONTEXTO DE TRANSFORMACIÓN DEL TRABAJO

En el marco del proceso de transformación de los modelos laborales tradicionales, los convenios para evitar la doble imposición, no pueden desligarse del contexto social y económico para el que fueron concebidos. Esto genera una disyuntiva ya que se han convertido en pieza central como instrumentos de coordinación fiscal entre Estados. La doctrina considera que, de hecho, las legislaciones nacionales utilizan la residencia para ejercer esa vinculación de gravamen a la riqueza adquirida por la actividad laboral, la cual se articula a través de la conexión con la residencia y sistemas de corrección de doble imposición como los CDI¹⁶.

Los CDI surgieron como respuesta a los conflictos derivados de las diferentes potestades tributarias que los Estados asumían provocado por la movilidad internacional de personas físicas en un entorno caracterizado por el desplazamiento territorial del trabajo. El diseño que enmarcan parte de la premisa de que la prestación laboral se identifica con un espacio geográfico determinado, permitiendo la articulación de reglas de reparto entre los Estados basadas en la diferencia entre el Estado de residencia del trabajador y aquel en el que se ejerce físicamente la actividad laboral.

No obstante, en la práctica, se revela que el principio de residencia no sugiere una aplicación absoluta de la tributación por renta mundial y así lo muestran los métodos para evitar la doble imposición como los CDI, al evidenciar una autolimitación del principio del gravamen en la fuente. Como se ha señalado, la vigencia del principio de residencia se manifiesta, de manera positiva, en la articulación de la tributación por renta mundial y, desde una perspectiva negativa, en la aceptación de límites al ejercicio del poder tributario del Estado en relación con la fuente, carácter que se articula a través de mecanismos de coordinación internacional¹⁷.

En esta dirección, el Modelo de Convenio de la OCDE ha sido durante años un patrón para acordar tratados bilaterales, ofreciendo un marco más o menos uniforme para

¹⁶ Falcón y Tella, R.(2001): “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad”, *Crónica Tributaria*, nº 100,pp. 54-55.

¹⁷ Tovillas Morán, J. M., *El mantenimiento del principio de residencia...*, op. cit., p. 3.

asignar facultades tributarias sobre las ganancias del trabajo dependiente. Esta uniformidad ha posibilitado que los convenios se apliquen de manera constante y predecible en los casos clásicos de movilidad laboral, lo cual ha fortalecido la seguridad jurídica para las Administraciones tributarias y los contribuyentes.

La OCDE misma ha admitido que, aunque los CDI continúan siendo instrumentos indispensables para prevenir la doble imposición internacional, su uso en situaciones de trabajo remoto transfronterizo requiere replantearse la pertinencia de los puntos de conexión tradicionales y del análisis de las regulaciones presentes. Esto cuestiona la capacidad de los CDI para continuar cumpliendo de manera efectiva su función coordinadora en supuestos conflictivos.

CAPÍTULO III. EL ARTÍCULO 15 DEL MCOCDE: ANÁLISIS DOGMÁTICO Y CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN

1. UBICACIÓN DEL ARTÍCULO 15 EN EL SISTEMA DEL MCOCDE Y RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 4

El artículo 15 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre Renta y sobre el Patrimonio (MCOCDE) aporta regulación a la tributación de aquellas rentas que derivan del trabajo dependiente ubicadas en el ámbito de los convenios creados para evitar la doble imposición. La función determinada de este artículo dentro del sistema convencionalmente conocido, consiste en determinar cómo se reparte la potestad tributaria entre el Estado de residencia de un trabajador y el Estado en el que este desarrolla la actividad.

Sistemáticamente, podríamos señalar que el artículo 15 está integrado en un conjunto de disposiciones del Modelo previamente nombrado destinadas a regular la imposición de las diversas categorías de renta. Particularmente, este precepto hace referencia a las remuneraciones obtenidas por una persona física en el marco de relaciones laborales, estableciendo el criterio principal para determinar el Estado que podrá ejercer su potestad tributaria sobre estas rentas. Sin embargo, la aplicación de este precepto no puede entenderse de manera aislada, ya que dicha determinación atiende a varios criterios que están en conexión con otras disposiciones que se encuentran en el mismo Modelo,

especialmente el artículo 4 del MCOUDE, el relativo a la residencia fiscal de la persona física.

Adentrándonos en la situación actual de movilidad geográfica de los trabajadores y del trabajo a distancia, observamos un continuo cambio de residencia aun manteniendo el mismo empleador¹⁸. Sin embargo, atendiendo a los principios de fiscalidad internacional, la territorialidad es una idea esencial en la imposición, es decir, que los Estados podrán ejercer sus poderes de gravamen en aquellos supuestos en los que exista cierta vinculación territorial, construyendo su ámbito de actuación¹⁹. Es por ello que, en nuestro análisis, la doctrina destaca que, pese a las transformaciones de movilidad internacional derivada de la globalización económica, la residencia fiscal continúa siendo una pieza central en el funcionamiento del sistema tributario internacional, ya que permite identificar el Estado con el que el contribuyente mantiene una vinculación personal y económica que define su tributación²⁰.

En efecto, el artículo 4 del MCOUDE²¹ define el concepto de residente a efectos de la aplicación de los convenios de doble imposición, configurándolo como el punto de conexión fundamental para determinar la sujeción personal de los contribuyentes a un determinado sistema fiscal²². De acuerdo con este precepto, se considera residente de un Estado contratante a toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio de naturaleza análoga.

Por ende, la interacción entre ambos preceptos es esencial para alcanzar la comprensión completa del funcionamiento del sistema convencional de tributación de las rentas²³. En primer lugar, la residencia fiscal es determinada conforme al artículo 4 y,

¹⁸ Delgado, A. (2023). Centro de Estudios Garrigues. *Trabajo a distancia y fiscalidad internacional*. Disponible en: <https://www.centrogarrigues.com/blog/trabajo-a-distancia-y-fiscalidad-internacional/>

¹⁹ Lucas Durán, M., *Residencia y territorialidad: BEPS y la necesidad de revisar...*, op. cit., pp. 14-15.

²⁰ García Carretero, B. (2020). *Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF*. Quincena Fiscal, nº 8.

²¹ ²¹ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, París, 2017; actualizado por OCDE, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, París, 2025, op.cit. art. 4.

²² Navarro Ibarrola, A. (2012). *Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española*. Quincena Fiscal, nº 9.

²³ Serrano Antón, F. (2002) «Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional», en Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes, Documentos del IEF, núm. 24.

como ha sido expuesto, constituye presupuesto necesario para conocer la aplicación de las reglas de distribución de las potestades tributarias recogidas en el artículo 15 del MCOCDE. Posteriormente, en los supuestos en los que una persona física pueda considerarse residente en dos Estados contratantes por las legislaciones internas de estos, el artículo 4 del MCOCDE establece criterios de desempate (*tie-breaker rules*), los cuales son: la existencia de una vivienda permanente, el centro de intereses vitales, residencia habitual, nacionalidad y acuerdo amistoso, creando una consecución en cadena u ordinalmente para la determinación²⁴.

De estos preceptos podemos intuir que el sistema diseñado por el Modelo de Convenio tiene su base en una articulación entre el principio de residencia y el principio de territorialidad o fuente. Por un lado, el artículo 4 delimita el Estado que se considera como residencia fiscal del empleado, por otro, el artículo 15 alude a la medida en la que el Estado donde se desarrolla la actividad laboral, puede gravar las remuneraciones derivadas de esta prestación. En este sentido, la propia OCDE ha señalado que los convenios para evitar la doble imposición constituyen el principal instrumento para resolver los conflictos derivados de la superposición de potestades tributarias entre Estados²⁵, ofreciendo criterios uniformes para determinar qué jurisdicción puede gravar determinadas manifestaciones de capacidad económica.

2. REGLA GENERAL DEL ARTÍCULO 15.1: “EMPLEO EJERCIDO” Y POTESTAD DEL ESTADO DE EMPLEO

El primer apartado del artículo 15 del MCOCDE establece la regla general que se aplica a las rentas derivadas del trabajo dependiente. Así cita: “sin perjuicio de los dispuestos en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden

²⁴ Macarro Osuna, J. M. (2018), «Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español», en *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, n.º 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 59

²⁵ Serrano Antón, F., *op. cit.* (2002), p. [23].

someterse a imposición en él ²⁶”. Esto refleja que este tipo de remuneraciones derivadas del trabajo dependiente solo pueden someterse a imposición del Estado en el que es residente, salvo que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante²⁷. De este modo, el Modelo de Convenio reconoce una potestad tributaria concurrente entre el Estado de residencia del trabajador y el Estado de la fuente. Es así que este concepto de “empleo ejercido” es la apertura a la posibilidad de exclusión de la regla general del Estado de residencia para aportar la potestad de imposición al Estado donde se halla trabajando el empleado para adquirir las remuneraciones sujetas a tributación²⁸.

En este sentido, la actualización del Modelo de Convenio de la OCDE de 2025²⁹ señala que el artículo 15 preserva, con carácter general, el derecho del Estado de empleo a gravar las remuneraciones obtenidas por trabajadores no residentes. No obstante, pueden surgir situaciones complejas cuando un trabajador no residente ejecuta contratos sucesivos con diferentes empleadores y la remuneración no es soportada por un establecimiento permanente en el Estado de la fuente. En tales casos, el artículo 15 podría no permitir la tributación en dicho Estado, salvo que el trabajador permanezca en su territorio durante más de 183 días en un período de doce meses.

Desde una perspectiva dogmática, este precepto responde al principio de territorialidad o imposición en la fuente, desarrollando el interés legítimo conforme al cual el Estado en cuyo territorio se desarrolla la actividad económica, puede gravar las rentas que se originen en este³⁰. Los convenios para evitar la doble imposición fueron diseñados en un contexto en el que la prestación laboral se desarrollaba mayoritariamente de forma presencial en el Estado donde se encontraba el empleador. Por ello, las reglas convencionales relativas al trabajo dependiente, en particular las contenidas en el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, parten de la premisa de que el trabajador se desplaza físicamente al Estado donde ejerce su actividad³¹.

²⁶ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, op. cit., art. 15.

²⁷ Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A. (2013). Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, 28, 187-188.

²⁸ Cámara Barroso, M. C. (2016). Régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores: aspectos internos e internacionales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 399, E8-E9.

²⁹ OECD, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, op. cit., párrs. 199-200.

³⁰ Sainz de Vicuña, A., “El ámbito territorial de las normas tributarias” en *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1979.

³¹ Delgado, A. 2023. Centro de Estudios Garrigues. *Trabajo a distancia y fiscalidad internacional*. Disponible en: <https://www.centrogarrigues.com/blog/trabajo-a-distancia-y-fiscalidad-internacional/>

3. EXCEPCIÓN DEL ARTÍCULO 15.2 (REGLA DE LOS 183 DÍAS): REQUISITOS Y PROBLEMAS INTERPRETATIVOS

Este apartado segundo del artículo 15 del Modelo³², introduce una excepción a la regla general que se ha venido materializando y la cual consiste en que las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por un empleo ejercido en otro Estado, tan solo pueden considerarse sujetas a imposición en el Estado de residencia si concurren específicamente tres requisitos.

En primer lugar, el trabajador no debe permanecer en el Estado donde se ejerce el empleo durante un período o períodos que excedan de 183 días en el curso de doce meses. En segundo lugar, las remuneraciones deben ser pagadas por un empleador que no sea residente del Estado en el que se ejerce el empleo. Finalmente, dichas remuneraciones no deben ser soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en ese Estado. Esta excepción tiene como finalidad la de evitar que el Estado de fuente grave remuneraciones que derivan de actividades de carácter temporal o corta duración, en las cuales la vinculación económica puede considerarse limitada. Por ende, cuando se cumplen estos tres requisitos mencionados, el derecho a gravar las remuneraciones del empleado le corresponde exclusivamente al Estado de residencia. Sin embargo, en la aplicación práctica, se presentan numerosas controversias interpretativas, como puede ser el modo de computar el periodo de 183 días³³, así como la cuestión de la evaluación de dicho límite se realiza respecto de un año natural, ejercicio fiscal u otro período.

Otro aspecto singularmente controvertido es la identificación del correcto y verdadero empleador a efectos de aplicación de la regla. En específicas situaciones, en concreto en grupos multinacionales o de desplazamientos internacionales de trabajadores, resulta complejo determinar qué entidad se considera como empleador real, lo cual ha generado el desarrollo del concepto de empleador económico. Los Comentarios al MCOCDE han ido evolucionando este concepto hasta llegar a una concepción funcional del empleador³⁴, entendido como la entidad que asume el riesgo y la responsabilidad del trabajo realizado por el contribuyente, además de dirigir de manera efectiva dicha

³² OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, op. cit., art. 15; OCDE, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, op. cit.

³³ Lanaspa Sanjuan, S., op. cit., págs. 133-153.

³⁴ Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A., *Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores...*, op. cit., pp. 188-191.

actividad, lo que dota a este empleador de derecho a los resultados derivados. Esta modulación del enfoque responde a la evasión de estructuras artificiales que derivan en impedir que la interposición de una entidad no residente pueda afectar a la tributación en el Estado donde materialmente se desarrolla la actividad³⁵.

4. COMENTARIOS OCDE Y PRÁCTICA INTERPRETATIVA

El Modelo de Convenio de la OCDE no solo ofrece una estructura sistemática para el reparto de potestades tributarias, sino que refleja un consenso internacional sobre los principios fundamentales que deben regir la imposición transfronteriza. En este sentido, actúa como un marco normativo de referencia que orienta tanto al legislador como a las administraciones tributarias y a los tribunales en la interpretación de los CDI³⁶.

Los Comentarios oficiales de la OCDE, junto con el texto del Modelo, tienen una función crucial como herramienta de interpretación. Estos Comentarios aclaran el objetivo y la extensión de cada precepto, ofreciendo criterios uniformes para su implementación práctica. A pesar de no ser normativos, la jurisprudencia y la doctrina les otorgan un alto valor interpretativo, sobre todo cuando representan una interpretación consolidada y compartida por los Estados contratantes.

CAPÍTULO IV. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 15 EN LOS SUPUESTOS TRADICIONALES DE MOVILIDAD

1. EXPATRIADOS Y DESPLAZAMIENTOS TEMPORALES: APLICACIÓN TÍPICA DEL ESTADO DE EMPLEO

En el marco del Derecho tributario internacional, los supuestos que tradicionalmente enmarcan la movilidad laboral internacional, se han caracterizado por la presencia de una prestación efectiva de los servicios en un Estado diferente al de residencia del trabajador. Esta situación, como es obvio, desencadena la aplicación del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, el cual establece de manera clara que la actividad se vincula físicamente a un Estado. Dentro de este desarrollo, los

³⁵ Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A., *Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores...*, op. cit., pp. 188-191.

³⁶ García Prats, F. A. (2009). Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición. *Crónica Tributaria*, 133, 103.

desplazamientos temporales son uno de los tipos más representativos, ya que en ellos concurren los elementos estructurales sobre los que se articula la oportuna distribución de potestades tributarias en este tipo de rendimientos.

Teniendo en cuenta el artículo 15.1 MCOCDE, este supuesto utiliza la regla de reparto aquí contenida, la cual se basa en el criterio de territorialidad funcional del trabajo³⁷, aportando legitimidad al Estado donde se realizan las prestaciones. Es así que la actividad efectivamente realizada en un Estado distinto al de residencia, representa con nitidez de la aplicación de este precepto en los supuestos de expatriación o desplazamientos internacionales.

La lógica empleada en esta excepción responde a la voluntad de evitar la fragmentación de la potestad tributaria del Estado de residencia en supuestos de corta duración, manteniendo así la vinculación económica por el criterio de residencia³⁸. Sin embargo, una lectura sistemática del precepto permite apreciar que, en realidad, el apartado 15.2 no constituye tanto una excepción sino una delimitación negativa del marcado ámbito de imposición del Estado de la fuente, ya que sería suficiente con que se incumpla uno de los requisitos para que el ulterior Estado recupere la potestad tributaria. En este sentido, la doctrina señala que la interpretación “en positivo”³⁹ de este precepto facilita la comprensión, es decir, que el Estado de fuente podrá gravar la renta si se dan dichos requisitos.

Por otro lado, entre los criterios aplicados, reviste de importancia el relativo al empleador, cuya interpretación ha sido objeto de un gran desarrollo en los Comentarios al Modelo de la OCDE⁴⁰. Particularmente, en los supuestos de desplazamientos internacionales de los trabajadores en relación a la prestación de servicios entre entidades, la identificación del carácter de empleador no puede basarse exclusivamente en criterios formales, sino que se debe atender también a la realidad económica subyacente. Por este motivo, los comentarios han ido evolucionando este concepto hacia una concepción

³⁷ Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A., *Algunos aspectos fiscales...*, op. cit., pp. 187-188.

³⁸ Falcón y Tella, R.: "Las 'ausencias esporádicas' y la residencia: el caso de las becas que implican una estancia en el extranjero de más de 183 días", *Editorial Quincena Fiscal*, núm. 7, 2018, p. 4.

³⁹ Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A., *Algunos aspectos fiscales...*, op. cit., p. 187.

⁴⁰ OCDE, *Recommendation of the Council concerning the Taxation of Income Derived from International Hiring-out of Labour*, OECD/LEGAL/0215, OECD Legal Instruments, 1984 (abrogada el 8 de febrero de 1994) (disponible en <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/486/486.en.pdf>).

funcional de empleador, entendiendo este como la entidad que asume el riesgo y la responsabilidad del trabajo realizado que, además, es la que dirige de manera efectiva la actividad del trabajador, lo que le dota de derecho a los resultados que de esta derivan⁴¹. Esta modulación del enfoque responde a la necesaria evasión de estructuras artificiales que provoquen que la interposición de una entidad no residente pueda impedir la tributación en el Estado donde se desarrolla materialmente la actividad.

Sin embargo, en los supuestos tradicionales de desplazamientos temporales, como son en los que la empresa desplaza trabajadores a otro Estado para prestar un servicio sin integración en la organización del cliente, los Comentarios tienden a reconocer que el empleador continúa siendo la entidad en el Estado de origen o de residencia⁴². Desde esta perspectiva, los desplazamientos internacionales de trabajadores no responden, en términos generales, a estrategias de planificación fiscal agresiva, sino a necesidades organizativas y económicas propias de la actividad empresarial en un contexto de internacionalización, sin la necesidad de realizar una transferencia laboral. Por ello, el artículo 15 del Modelo OCDE ofrece un marco suficientemente flexible para dar respuesta a la diversidad de situaciones que pueden plantearse⁴³, permitiendo una adecuada asignación de potestades tributarias en función de la intensidad de la conexión económica con cada Estado.

2. TRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS Y MOVILIDAD RECURRENTE: PROBLEMAS “CLÁSICOS”

Otro supuesto relevante dentro de los supuestos tradicionales de movilidad internacional del trabajo, son los trabajadores transfronterizos, un fenómeno especialmente visible dentro de la esfera de la integración europea. Estos se caracterizan por desarrollar su actividad laboral en un Estado diferente de aquel en el son residentes habitualmente, desplazándose de manera regular entre territorios⁴⁴.

Siguiendo la línea del Derecho de la Unión Europea, el fenómeno de los trabajadores transfronterizos encuentra una estrecha vinculación con el principio de libre

⁴¹ Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A., *Algunos aspectos fiscales...*, op. cit., pp. 188-191.

⁴² OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, op. cit., Comentarios al art. 15, párr. 6.2.

⁴³ García Carretero, B., *Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF*, op. cit. p. 8.

⁴⁴ Cámara Barroso, M. C., *Régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores...*, op. cit.

circulación de trabajadores, el cual se encuentra consagrado en el artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁴⁵. Este prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad en relación al empleo, remuneración u otras condiciones laborales. Sin embargo, el tratamiento fiscal de este tipo de trabajadores continúa presentando importantes divergencias entre los distintos Estados miembro, debido a la competencia nacional de la fiscalidad directa.

Desde una perspectiva analítica, la figura del trabajador transfronterizo puede ser identificada con tres elementos característicos⁴⁶. En primer lugar, posee un elemento laboral por la prestación aportada. En segundo lugar, un elemento territorial, ya que la actividad laboral se desarrolla en un Estado diferente al de residencia. Y, por último, un elemento temporal que implica la existencia de desplazamientos entre Estados con una periodicidad concreta⁴⁷.

En el ámbito europeo que nos concierne, el concepto de trabajador transfronterizo se ha desarrollado principalmente en normativa relativa a coordinación de los sistemas de seguridad social⁴⁸. Sin embargo, a diferencia del enfoque laboral señalado, en el ámbito tributario no hay presencia de una definición uniforme el trabajador transfronterizo⁴⁹. La Unión Europea no dispone de una normativa armonizada que regule este tratamiento fiscal⁵⁰, lo que implica que la tributación de estas rentas se regirá por las reglas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por los Estados. Como consecuencia, los convenios bilaterales pueden adoptar soluciones divergentes respecto de la tributación de los rendimientos obtenidos por estos trabajadores⁵¹.

⁴⁵ Unión Europea. (2010). Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada), art. 45, DOUE C 83 de 30.3.2010, p. 65. Recuperado de <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>

⁴⁶ Santiago Marcos, D., "El trabajador transfronterizo dependiente: tratamiento fiscal europeo y español", *Quincena Fiscal*, Nº 14, Sección Estudios, Aranzadi, julio 2022, BIB\2022\2648, p. 3.

⁴⁷ Parlamento Europeo (1997). "Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea". *Documentos de Trabajo*, Dirección General de Estudios, Serie de Asuntos Sociales, W 16A.

⁴⁸ Reglamento (CEE) n.º 1408/71 del Consejo y Reglamento (CE) n.º 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo.

⁴⁹ Comité de Regiones (2004): "Trabajadores transfronterizos - Balance de la situación tras diez años de mercado interior: problemas y perspectivas", publicado en el DOUE el 18 de febrero de 2005, C 43/3.

⁵⁰ Hinnekens, L. (1997). "The EC compatibility of frontier workers taxation according to the Belgian-Dutch Treaty". *EC Tax Review*, núm. 3.

⁵¹ Escalada Utrilla, N. (2014). "Trabajadores fronterizos en el Convenio de Doble imposición con Francia. Polémica aplicación del Acuerdo complementario del 25 de enero de 1961". *Cuadernos de Formación*, volumen 17.

En determinados casos, estas rentas se someten a imposición del Estado donde se ejerce la actividad laboral, siguiendo de esta manera la lógica del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE. En otros casos, sin embargo, determinados convenios incorporan cláusulas específicas que atribuyen esta potestad tributaria al Estado de residencia del trabajador, especialmente en los casos en los que el trabajador cruza la frontera regularmente⁵². Es por ello que las soluciones utilizadas en gran medida se encuentran en los convenios bilaterales. En consecuencia, aunque este sistema convencional permite resolver multitud de problemas derivados de la movilidad laboral recurrente, la ausencia de un marco fiscal armonizado en la Unión Europea, genera situaciones de cierta complejidad e inseguridad jurídica⁵³.

No obstante, a pesar de estas dificultades, el sistema de distribución de potestades tributarias previsto en el artículo que es objeto de este trabajo, funciona de manera razonable en la aplicación a estos supuestos, ya que la actividad laboral continúa vinculada a un territorio concreto.

3. COORDINACIÓN CON LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA

La aplicación de los convenios de doble imposición no puede entenderse al margen de la normativa interna de los Estados, cuya potestad tributaria es uno de los ejes del tablero. Específicamente, en el caso español, determinadas disposiciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) desempeñan una posición relevante en la movilidad internacional de trabajadores. Estas normas internas actúan como mecanismo de coordinación entre el sistema tributario español y las reglas convencionales ya nombrada, permitiendo de esta manera adaptar el tratamiento fiscal de las rentas de determinados contribuyentes a las circunstancias derivada de esta movilidad. Es por ello que cabe analizar a continuación la coordinación de la normativa que es caso de estudio con la propia interna española.

Particularmente, en el régimen fiscal español, destacan dos figuras que reflejan dos sentidos posibles de la movilidad internacional: por un lado, el régimen fiscal aplicable a trabajadores desplazados en supuestos de movilidad entrante al territorio

⁵² Cámara Barroso, M. C., *Régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores...*, op. cit. E.9.

⁵³ Calderón Carrero, J.M. (1997). *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*. Aranzadi, Pamplona.

español, y por otro, la exención aplicable a determinados trabajos realizados en el extranjero por residentes en España.

3.1. Impatriados (artículo 93 LIRPF) como fenómeno de movilidad física entrante

Manteniendo la perspectiva del Modelo de Convenio de la OCDE, los supuestos de impatriados constituyen una manifestación paradigmática de movilidad internacional con desplazamiento físico efectivo del trabajador hacia el Estado de empleo. En dichos casos, la aplicación del artículo 15 del MCOCDE no encuentra dificultades extremas desde un punto de vista estructural: la potestad tributaria corresponde, con carácter general, al Estado en cuyo territorio se desarrolla físicamente la actividad laboral, sin perjuicio de la eventual concurrencia de los requisitos del apartado 2 que permiten desplazar la tributación al Estado de residencia.

Sin embargo, la singularidad del régimen de impatriados previsto en el artículo 93 LIRPF española⁵⁴, introduce una alteración que adolece de relevante en la lógica clásica del Modelo. En efecto, aunque el trabajador adquiera la residencia fiscal conforme a los criterios internos, el régimen permite la tributación de sus rentas conforme a las reglas propias de otro impuesto, que este es el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, lo cual genera una disociación entre la residencia fiscal formal y el régimen material de tributación.

En este sentido, la doctrina ha señalado que los regímenes especiales como el de impatriados pueden suscitar dudas acerca de si el contribuyente queda efectivamente comprendido en el ámbito subjetivo del Convenio, en la medida en que no tributa por la totalidad de su renta mundial en los términos ordinarios. No obstante, la interpretación dominante entiende que estos regímenes no excluyen *per se* la condición de residente a efectos del Convenio, según el párrafo 8.1 Comentarios al artículo 4⁵⁵, siempre que exista una sujeción personal suficiente, aunque se introduzcan modulaciones en la base imponible o en el tipo aplicable, y en el caso español, la persona continúa siendo contribuyente en el IRPF.

⁵⁴ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), art. 93, BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

⁵⁵ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital (2025 Update)*, op. cit., Comentarios al art. 4, párr. 8.1.

Desde una perspectiva funcional, el régimen de impatriados en territorio español responde a una lógica de atracción a talento internacional a España⁵⁶, la cual se ve intensificada con la extensión de su aplicación a supuestos de teletrabajo internacional tras la aprobación de la Ley 28/2022⁵⁷. En este contexto se observa una progresiva flexibilización del requisito de desplazamiento físico, lo que aproxima este régimen a las nuevas formas de movilidad laboral no necesariamente presenciales.

No obstante, desde la óptica específica del artículo 15 MCOCDE, la clave continúa residiendo en el lugar de ejercicio efectivo de la actividad laboral. Es por ello que la atribución de potestad tributaria no abandona la dependencia de esclarecer la presencia física del trabajador en el desarrollo de sus actividades laborales. En definitiva, el régimen de impatriados no altera las reglas de distribución de potestades tributarias previstas en el MCOCDE, pero sí introduce una capa adicional de complejidad en la determinación del estatuto fiscal del contribuyente, especialmente en contextos de movilidad híbrida o teletrabajo transfronterizo⁵⁸.

3.2. Exención del artículo 7.p LIRPF como movilidad física saliente

En contraposición al supuesto anteriormente mostrado, la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF, constituye una manifestación típica de la movilidad de trabajadores residentes en España que se desplazan al extranjero temporalmente para realizar la prestación laboral. Teniendo en consideración la perspectiva marcada por la lógica del artículo 15 del MCOCDE, la tributación de las rentas del trabajo depende del lugar de ejercicio efectivo de la actividad. En consecuencia, cuando el trabajo se desarrolla físicamente en otro territorio, el Estado de empleo adquiere, en principio, la potestad tributaria sobre dichas rentas. Sin embargo, esto debe emplearse sin perjuicio de la posible concurrencia con la regla de los 183 días.

Particularmente, la excepción del artículo que en este apartado se define actúa, en este contexto, como un mecanismo unilateral de eliminación de la doble imposición,

⁵⁶ Cordon Ezquerro, T. (2016): «La fiscalidad de los no residentes en España (IX): Rendimientos del trabajo personal: régimen de impatriados» en I. Corral Guadaño (director): Manual de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

⁵⁷ Puerta Ruiz de Azúa, C. y Morales Gil, T. "Tributación en España del teletrabajo transfronterizo", *Revista Aranzadi Unión Europea*, Nº 2, Sección Doctrina, febrero 2023, BIB\2023\112, p. 4.

⁵⁸ Escribano, E. (2022). *La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos*. Disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4245841>.

alineado funcionalmente con el artículo 23 del MCOCDE⁵⁹, aunque con determinadas particularidades propias. En efecto, la normativa interna española ha optado por excluir de gravamen determinadas rentas que han sido obtenidas en el extranjero, con el propicio límite cualitativo, siempre que se cumplen ciertos requisitos como puede ser la realización efectiva del trabajo fuera del territorio español y la existencia de un impuesto en este mismo de naturaleza análoga en el Estado de destino⁶⁰.

Cabe destacar que la exigencia de desplazamiento físico constituye un elemento esencial para la correcta aplicación de la exención, interpretación alineada con el artículo 15 del MCOCDE. Y es por esto que la doctrina ha reiterado la falta de suficiencia del criterio de que el trabajo beneficie a una entidad no residente, sino que resulta también necesario que la actividad se desarrolle efectivamente fuera del territorio español, lo que excluye, por ejemplo, los supuestos de teletrabajo íntegramente realizados en España⁶¹.

Por ende, la exigencia de que los servicios sean prestados “para” una entidad que no es residente en España⁶², conecta de manera directa con la noción de empleador económico que se incluye en los Comentarios al artículo 15 del MCOCDE, en virtud del cual debe atenderse a quién asume el coste y la dirección efectiva. Particularmente, este desarrollo es relevante en estructuras de grupos multinacionales, donde la identificación del beneficiario efectivo de los servicios condiciona la atribución de potestad tributaria.

Por otro lado, la exención prevista en la normativa española presenta límites estructurales que añaden diferencias a los mecanismos convencionales de eliminación de la doble imposición. Particularmente, su aplicación no se basa en la exigencia de una tributación efectiva en el Estado de fuente, lo que podría generar situaciones de doble imposición, tensionando los principios subyacentes al MCOCDE.

⁵⁹ OCDE. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing. Artículo 23.

⁶⁰ Chico de la Cámara, P. y Ruiz Garijo, M. (2008). "Análisis crítico de la exención del Art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero". *Crónica Tributaria*, núm. 126.

⁶¹ DGT, Consulta vinculante V0694-21, de 23 de marzo de 2021.

⁶² Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, J.M. (2010). *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo, Oleiros

En suma, la exención por trabajos realizados en el extranjero constituye un instrumento de política fiscal⁶³ que, si bien se integra conceptualmente en el marco del MCOUDE, introduce elementos de unilateralidad y flexibilidad que pueden desbordar la lógica estricta de los convenios, especialmente en un contexto de creciente complejidad de la movilidad internacional del trabajo.

CAPÍTULO V. TELETRABAJO INTERNACIONAL Y CRISIS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DEL ART. 15

1. EL PROBLEMA DEL “LUGAR DONDE SE EJERCE EL EMPLEO” EN ENTORNOS REMOTOS

El artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, articula como bien se ha mostrado, la distribución de potestades tributarias sobre la base del criterio fundamental consistente la presencia física del trabajador. Este primer planteamiento responde a un contexto económico caracterizado por la localización física del trabajo, marcado por la coincidencia territorial del centro de trabajo, el trabajador y el empleador o, al menos, claramente cohesionados. Sin embargo, el proceso de globalización ha derivado en la normalización del teletrabajo internacional, lo cual altera significativamente este esquema preestablecido, disociando de esta manera el lugar físico de prestación del servicio con los elementos económicos subyacentes a la generación de la renta.

Particularmente, en los supuestos de teletrabajo transfronterizo, el trabajador presta sus servicios desde un Estado distinto al del empleador sin un desplazamiento laboral tradicional y sin la presencia de una vinculación organizativa relevante en ese territorio. Este fenómeno permite cuestionar directamente la idoneidad del criterio del “lugar de ejercicio del empleo” al uso como punto de conexión determinante, generando una crisis de los nexos clásicos de sujeción tributaria. Es por ello que la aplicación automática de presencia física es desalineada con los principios de justificación tributaria y la forma de alineación eficiente de potestades: el Estado desde el que se teletrabaja podría de esta manera ostentar la potestad tributaria aun cuando no existe ninguna contribución significativa en dicho territorio ligado a la generación de valor por parte del empleado.

⁶³ Espinosa de los Monteros, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores» en *Fiscalidad Internacional* (Dir. Serrano Antón, F.), CEF, Madrid, 2007.

Sin embargo, convencionalmente los Comentarios al MCOCDE continúan vinculando la tributación al territorio de empleo presencial. En definitiva, el teletrabajo internacional evidencia una tensión estructural entre el criterio jurídico-formal del artículo 15 y la realidad económica contemporánea, poniendo de manifiesto la necesidad de reinterpretar —o eventualmente reformular— el concepto de “lugar de ejercicio del empleo”.

2. FRAGMENTACIÓN DEL TRABAJO: IMPACTO EN LOS APARTADOS 15.1 Y 15.2

Entre uno de los fenómenos más característicos del teletrabajo internacional es la fragmentación geográfica en el desarrollo de la prestación laboral. En estos casos, el trabajador alterna el desarrollo de su actividad entre diferentes Estados y jurisdicciones a lo largo del año, incluso pueden darse ciclos semanales o mensuales, sin que exista un Estado claramente predominante de ejercicio de empleo. Esta realidad contrasta directamente con la premisa estructural sobre la que es edificado el artículo 15 del MCOCE: la existencia de un vínculo territorial único y suficientemente estable para atribuir la potestad tributaria al Estado de empleo.

Continuando con la perspectiva del artículo 15.1 MCOCDE, esta situación supone descomponer la renta del trabajo teniendo en cuenta el lugar de prestación efectiva de los servicios del empleado. Esto tiene como implicación una asignación proporcional de la potestad tributaria de cada Estado en los que se desarrolla el empleo, lo cual, introduce una significativa complejidad técnica en la concreta determinación de la base imponible que corresponde a cada jurisdicción. En efecto, si el trabajador ha prestado sus servicios de manera alternativa desde el Estado A, el Estado B y el Estado C, cada uno de ellos podría reivindicar potestad tributaria sobre la porción de rentas correspondiente al número de días trabajados en su territorio, sin tener en consideración el Estado de residencia o en el que se sitúa el empleador. Precisamente la pluralidad de vínculos territoriales simultáneos, no fue concebido por el diseño originario del artículo 15.

Esta fragmentación no solo plantea problemas de cuantificación de días, sino también probatorios. La imputación correcta de los días trabajados exige mecanismos de trazabilidad fiables que, en la práctica, no son existentes, singularmente en entornos de trabajo digital en los que resulta complejo verificar la localización física. Como han

señalado Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois y Vega Borrego, determinar el lugar efectivo de empleo ha sido siempre dependiente de la presencia física del trabajador en el territorio, sin embargo, esta presencia se diluye en el teletrabajo o resulta intermitente, lo que genera situaciones de incertidumbre en la gestión tributaria⁶⁴.

El apartado 2 del artículo 15 introduce, por ende, una excepción al criterio general, ya que dispone que el Estado de residencia conserva la potestad tributaria exclusiva si concurren tres requisitos determinados: que la permanencia del trabajador en el Estado de la actividad no exceda de 183 días en un período de doce meses, que la remuneración sea pagada por un empleador no residente en ese Estado, y que dicha remuneración no sea soportada por un establecimiento permanente del empleador situado en él.

En el contexto de trabajo fragmentado que analizamos, la aplicación de estos requisitos cuenta con desafíos. Primeramente, el cómputo global del umbral de los 183 días encuentra dificultades de aplicación cuando la presencia es discontinua y entre diversas jurisdicciones. La regla tiende a actuar de forma distinta en cada jurisdicción, lo cual genera asimetrías en el reparto de la potestad que no tienden a responder a la lógica de atribución vinculada a la generación de valor. A este respecto, la doctrina señala que la regla de los 183 días se concibió en situaciones de movilidad discreta, es decir, desplazamientos puntuales a un único Estado, cuya aplicación en supuestos de movilidad fluida puede producir resultados inconsistentes que atenten a la seguridad jurídica⁶⁵.

En segundo lugar, el concepto de empleador adquiere una especial relevancia sustantiva en este tipo de supuestos, sobre todo con la presencia de estructuras multinacionales, situaciones en las cuales el empleador formal no siempre coincide con el empleador económico. En escenarios de trabajo fragmentado, resulta central esta distinción, la cual se ha ido desarrollando en los Comentarios al artículo 15 MCOCDE progresivamente: la dirección de la actividad puede realizarse desde un Estado distinto al de la presencia física del trabajador, mientras que, a la vez, puede ser también distinto al Estado de residencia del empleador registrado. Como ha sido señalado por la doctrina, el artículo 15.2 b) del MCOCDE permite atribuir potestad tributaria al Estado de la fuente en el caso de que la remuneración sea realizada por un empleador residente en dicho

⁶⁴ Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A., *Algunos aspectos fiscales...*, op. cit., pp. 187-188.

⁶⁵ OECD, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, op. cit.

Estado, sin embargo, cuando el empleador formal y el económico divergen, la identificación del empleador sujeto a los efectos de este precepto deviene controvertida.

En consecuencia, la fragmentación del trabajo no solo multiplica los puntos de conexión relevantes, sino que tensiona la coherencia interna del artículo 15, dificultando la aplicación uniforme de sus reglas y aumentando el riesgo de conflictos interpretativos entre las administraciones tributarias de los distintos Estados implicados.

3. RESIDENCIA FISCAL EN MOVILIDAD FLEXIBLE: TENSIONES CON EL REPARTO DE POTESTADES

Ahora bien, la movilidad laboral flexible, además de afectar a la determinación del Estado de empleo, puede llegar a cuestionar la propia residencia fiscal del trabajador, criterio que es punto de conexión fundamental que estructura el sistema convencional de tributación de los rendimientos de trabajo dependiente. En efecto, la inestabilidad de la presencia física de un trabajador en un determinado Estado alternando de forma regular, sin establecer ninguna vinculo territorial estable, provoca que la determinación de su residencia fiscal devenga incierta o conflictiva.

El artículo 4 del MCOCDE establece de manera clara que se considera residente a efectos fiscales de un Estado contratante a aquel individuo que esté sujeto a imposición por la legislación interna de este Estado por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio análogo. Este precepto resulta, como se ha indicado anteriormente, el punto de partida que definirá la aplicación del artículo 15, dado que la correcta atribución de potestades tributarias sobre los rendimientos de trabajo dependiente presupone la determinación del Estado de residencia del contribuyente.

No obstante, la doctrina pone de manifiesto que a pesar de las transformaciones que derivan de la globalización y la introducción del teletrabajo, la residencia fiscal continúa siendo una pieza angular en el sistema tributario internacional⁶⁶ ya que determinar el Estado dónde el contribuyente sostiene una vinculación personal y económica suficiente para justificar la atribución de potestad tributaria sobre las rentas mundiales de este⁴. Sin embargo, el teletrabajo transnacional y movilidades flexibles, como el *work from anywhere* o el trabajo de nomadismo digital, erosiona los presupuestos

⁶⁶ García Carretero, B., *Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF*, op. cit. p. 1.

fásicos que dan forma a este criterio, generando así situaciones en las que el individuo no cumple los requisitos de residencia en ningún Estado o, por el contrario, los cumple en varios simultáneamente.

Por ejemplo, volviendo al caso del Derecho interno español, el criterio de permanencia en territorio español de más de 183 días, recogido en su artículo 9.1 a) de la LIRPF, se encuentra volatilizado en contextos de teletrabajo con movilidad regular. Si este umbral no es superado en ningún Estado, puede devenir en una situación de doble no residencia que el sistema convencional no dispone de las herramientas para resolverlo satisfactoriamente. La figura de las ausencias esporádicas, cuya objetivación ha sido desarrollada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en los últimos años⁶⁷, tampoco ofrece respuestas concluyentes para estas situaciones, habida cuenta de que su aplicación presupone la existencia de un Estado de residencia principal reconocible al que el trabajador retorna regularmente, además de que es la Administración de este la que determina el carácter esporádico de dichas ausencias⁶⁸.

En el plano más convencional, los *tie-breaker rules* del artículo 4.2 del MCOEDE, herramientas para resolver los conflictos de doble residencia, se diseñan para situaciones en las que el trabajador mantiene una vivienda permanente o tiene centro de intereses vitales ciertamente localizables al menos en uno de los Estados. Como destaca García Carratero, la aplicación de los criterios nombrados puede generar resultados problemáticos cuando dichos intereses económicos están distribuidos entre varios Estados, sin prevalecer una vinculación preponderante en algún⁶⁹. En tales situaciones, la determinar el Estado de residencia utilizando los criterios de desempate en cadena de este artículo -vivienda permanente, centro de intereses vitales, residencia habitual, nacionalidad y acuerdo amistoso- arroja resultados insatisfactorios o con difícil acreditación probatoria, generando inseguridad jurídica para el contribuyente, así como para las administraciones implicadas.

Esta tensión se intensifica en las situaciones de movilidad flexible en las que el trabajador modifica con frecuencia su lugar de trabajo habitual, sin modificar de manera

⁶⁷ *Ibid.*, p. 3.

⁶⁸ Simón Acosta, E.: "A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España", <IT>Actualidad Jurídica Aranzadi, </IT>núm. 917, 2016.

⁶⁹ García Carretero, B., *Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF*, op. cit. p. 1.

formal su domicilio fiscal. El criterio de permanencia no debe ser interpretado de forma rígidamente formal, pues podría resultar en extensiones indebidas de la potestad tributaria de un Estado sobre algunas rentas que no mantienen un nexo suficiente con el territorio⁷⁰. Esta reflexión muestra su relevancia en el teletrabajo, donde la presencia física en un territorio puede ser puramente coyuntural y no mantener una vinculación personal o económica con el mismo. En estos escenarios, la identificación del Estado que responde al criterio de residencia y del Estado en el que se considera ejercido el empleo por el criterio de territorialidad⁷¹, adquiere una especial complejidad, lo que exige una interpretación coordinada de las normas convencionales⁷².

No obstante, la doctrina propone diversas soluciones para desafiar estas tensiones, entre las que encontramos una reformulación de los criterios de residencia hacia un concepto unificado de centro permanente de intereses⁷³, que pueda conjugar la estancia física con el arraigo económico al territorio, lo que continua con la primera regla de desempate del artículo 4.2 del MCOCDE. Esta propuesta, que busca aproximar la determinación de la residencia fiscal a la realidad económica del contribuyente, podría ofrecer una solución más coherente que la mera aplicación automática del criterio de permanencia, sobre todo en un contexto de movilidad laboral creciente y deslocalización de la prestación de servicios.

4. RIESGOS DE DOBLE IMPOSICIÓN Y DE NO IMPOSICIÓN

Como ha sido nombrado en determinadas ocasiones, una de las consecuencias de la inadecuación del artículo 15 del MCOCDE a supuestos de teletrabajo transfronterizos, es la generación de situaciones de doble imposición jurídica internacional o, por otro lado, de no imposición. Estos fenómenos mantienen contrariedades con el sistema convencional y sus principios informadores como el de neutralidad tributaria, que exigiría la decisión de trabajar en un Estado diferente al de residencia no altere la carga fiscal global o el de suficiencia, que garantiza a los Estados a realizar la recaudación tributaria que derivada de las actividades económicas que se desarrollan en su territorio.

⁷⁰Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A., *Algunos aspectos fiscales...*, op. cit., pp. 188-190.

⁷¹Macarro Osuna, J. M., *Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF...*, op. cit., p. 40.

⁷²García Carretero, B. *Op. cit.*, p. 3.

⁷³*Ibid.*, p. 8.

En relación a la doble imposición, en el contexto de teletrabajo se manifiesta de forma estructural cuando la potestad tributaria sobre una misma renta es reclamada por dos o más Estados. Este supuesto se produce, particularmente, cuando el Estado de residencia del trabajador grava su renta mundial al amparo de los principios tributarios y, el Estado donde se desarrolla el teletrabajo también reclama potestad tributaria sobre las rentas que se obtienen en dicho territorio al considerar que el empleo se ejerce en este. Recurriendo al convenio bilateral aplicable, no se ofrece un criterio que sea lo suficientemente exacto para identificar el Estado con derecho a gravar dichas rentas, generando una posible sobrecarga fiscal.

Específicamente, esta tensión se acusa cuando el trabajador desarrolla su actividad en un Estado que difiere al de su residencia fiscal, así como al del empleador. En estos supuestos que se presentan como tripartitos, el artículo 15.1 del MCOCDE atribuye dicha potestad, en principio, al lugar donde se ejerce el empleo, es decir, donde se teletrabaja. Por otro lado, el Estado de residencia conserva en todo caso la potestad de gravamen para eliminar la doble imposición que resulta de la aplicación de los métodos del artículo 23 del MCOCDE. No obstante, si estamos frente a la imprecisión del concepto de lugar donde se ejerce el empleo, situación que ocurre cuando el empleo se ejerce de forma remota sin existir una vinculación económica relevante con dicho Estado, la aplicación de los nombrados mecanismos de eliminación de la doble imposición es incierta.

Por otro lado, pueden producirse situaciones de doble no imposición, cuando ninguno de los Estados considera que sostiene la competencia para gravar las rentas que se derivan del teletrabajo. Siendo este supuesto menos frecuente, puede darse cuando el trabajador no llega al umbral de los 183 días en ningún Estado y su empleador no mantiene un establecimiento permanente ni es residente en ninguno de ellos. En dichos supuestos, la regla del artículo 15.2 del MCOCDE, ya que no concurre ninguno de los tres requisitos acumulativos que establece, conduce a que el Estado de empleo carezca de potestad tributaria, mientras que el de residencia, puede no gravar las rentas mundiales ya que considera que el empleo es desarrollado en otro Estado, aplicación la exención. Esto tiene como resultado una gran laguna impositiva que erosiona las bases imponibles de ambos Estados y mantiene contradicciones con el objetivo central del sistema establecido.

Expresamente la OCDE reconoce que el teletrabajo internacional puede dar lugar a determinados riesgos, señalando así que la aplicación de las reglas convencionales de

los presupuestos fácticos ya desarrollados, son alterados por la digitalización y esta situación puede resultar en supuestos no previstos por los negociadores de los convenios, ya sea como gravamen excesivo o como ausencia de gravamen. En este contexto, la doctrina advierte de una problemática estructural más amplia, sosteniendo que la causa está en que la aplicación de la norma fiscal vigente a la nueva situación digital carece de punto de conexión con el territorio, lo cual dificulta determinar la jurisdicción donde ha tenido lugar la creación del valor laboral⁷⁴.

A estas disfunciones estructurales que se presentan, se añaden los riesgos de planificación fiscal que sufren los contribuyentes, ya que utilizando la movilidad laboral flexible sitúan artificialmente el ejercicio de empleo en Estados que presentan baja tributación, lo que fragmenta la prestación laboral de manera que ninguno de los Estados implicados alcance el umbral de días y, por otro lado, el empleador no resida en ninguno de ellos. A margen de determinadas situaciones que son motivadas por razonamientos económicos o laborales, estas situaciones pueden erosionar las bases imponibles de los Estados implicados, además de comprometer el principio de justicia que permite el reparto internacional de la carga tributaria⁷⁵.

5. RETENCIONES, CUMPLIMIENTO Y TRAZABILIDAD DEL TRABAJO REMOTO

Al margen de los problemas de atribución de potestad tributaria entre Estados implicados que han sido desarrollado en los apartados precedentes, el teletrabajo internacional plantea además otros desafíos relevantes en el plano del cumplimiento normativo, particularmente, en lo relativo a las obligaciones de retención, la trazabilidad de la actividad laboral y otros mecanismos de control administrativo.

Tradicionalmente, en supuestos de movilidad laboral, corresponde al empleador la obligación de retención sobre los rendimientos de trabajo, siendo este un sujeto pasivo sustituto o responsable solidario, en función de los ordenamientos internos. No obstante, en los casos de teletrabajo transfronterizo, determinar adecuadamente la jurisdicción que

⁷⁴Sánchez Sánchez, E.M. (2021): «Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico», *Revista Quincena Fiscal*, no14.

⁷⁵ Macarro Osuna, J.M. (2020). *La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE*. *Quincena Fiscal*, nº 6.

debe retener, depende de la determinación previa del Estado de empleo y este supuesto está sujeto a desafíos.

En supuestos en los que el empleador no reside en el Estado desde el que teletrabaja, y sin embargo este mismo reclama su potestad tributaria basándose en el criterio territorial, dicha retención puede estar exenta de efectos y no ser practicada y aunque el empleador no tiene presencia ni representación en dicho Estado, careciendo de relaciones u obligaciones formales. Esto genera situaciones de incumplimiento voluntario difícilmente subsanables por mecanismos de regulación ordinaria.

Paradigmáticamente, es posible identificar esta disyuntiva en los desplazamientos internacionales de los trabajadores. En relación con el artículo 15.2 b) del MCOCDE, determinar el empleador mantiene una gran relevancia a efectos de identificar la obligación de retención en el Estado de actividad, sobre todo si no hay residencia formal del empleador en este territorio. En estos casos, la aplicación del sistema convencional exige que la retención se adapte para recaer la obligación sobre el empleador económico real, o de manera alternativa, sobre la entidad que soporta el coste de la remuneración. Sin embargo, estos mecanismos y criterios, son difíciles de determinar.

Por otro lado, la trazabilidad del trabajo remoto presenta un desafío primario para las administraciones tributarias, ya que la aplicación del artículo 15 del MCOCDE, exige la acreditación fehaciente de la cantidad de días de actividad laboral desarrollados en cada Estado durante un periodo impositivo. Sin embargo, enmarcando este criterio en los supuestos de teletrabajo, esta acreditación no puede pasar su lógica en los mecanismos tradicionales de presencia física, como pueden ser los registros de entrada y salida o los justificantes de los desplazamientos, sino que requeriría de nuevos instrumentos de verificación con el consecuente desarrollo sistemático por parte de los ordenamientos internos u otros convenios bilaterales. En estos casos, por ejemplo, la localización por dispositivos con protocolos IP, los registros de conexión a plataformas corporativas o sistemas de geolocalización, pueden ser herramientas que contribuyan a la verificación de la presencia del trabajador en un determinado Estado; sin embargo, presentan a su vez limitaciones técnicas y sugieren cuestiones de protección de datos que presentan límites para la efectividad en el ámbito fiscal.

La complejidad se incrementa adicionalmente cuando el trabajador presta servicios para un empleador situado en un tercer Estado, distinto tanto del Estado de residencia del trabajador como del Estado desde el que se teletrabaja. En estos supuestos plurilocalizados, la coordinación entre las administraciones tributarias de los distintos Estados implicados es imprescindible para asegurar tanto la correcta declaración de la renta como la práctica de las retenciones pertinentes, pero los mecanismos de intercambio de información previstos en los convenios bilaterales no siempre resultan suficientemente ágiles para dar respuesta a la naturaleza dinámica y volátil del trabajo remoto.

La OCDE ha reconocido que esta realidad exige una reflexión sobre la adecuación de los instrumentos convencionales existentes, señalando que las nuevas formas de prestación laboral remota dificultan el control y la trazabilidad de los rendimientos del trabajo, con el consiguiente riesgo de erosión de las bases imponibles de los Estados implicados.

CAPÍTULO VI. RESPUESTAS Y VÍAS DE ADAPTACIÓN

1. ORIENTACIONES OCDE POST-COVID Y LÍNEAS DOCTRINALES

Las disfunciones estructurales que el teletrabajo transfronterizo genera sobre los tradicionales puntos de conexión que son articulados en el artículo 15 del MCOCDE han generado una reacción institucional, doctrinal y jurídica la cual resulta imprescindible comprender para identificar el estado actual del sistema jurídico en cuestión de rendimientos de trabajo dependiente y las posibles adaptaciones. La OCDE ha respondido, sin embargo, de una forma que carece de uniformidad y sistematicidad, ya que ha sido expuesta a una transición entre las situaciones de emergencia surgidas por la pandemia de COVID-19, hacia una reflexión más estructural que se ha ido cristalizando de manera parcial en la Actualización 2025 del MCOCDE.

La primera intervención con suficiente relevancia del Secretariado General de la OCDE se desarrolló en abril de 2020, a través de la publicación de una guía interpretativa sobre la aplicación de los CDI enmarcada en las restricciones de movilidad que derivan de la crisis sanitaria, la cual fue actualizada en 2021⁷⁶. Dicha guía disponía de un punto

⁷⁶ OCDE, *Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*, 3 de abril de 2020, actualizado en enero de 2021. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-and-covid-19.pdf>.

de partida inequívoco: trataba de evitar que los confinamientos generasen una alteración en el reparto de derechos de imposición preexistente entre los Estados contratantes. Como solución, el Secretariado General recurrió a una interpretación flexible de los criterios de permanencia territorial con base a la diferencia entre presencia voluntaria y la involuntaria, para neutralizar así los efectos fiscales de los desplazamientos forzados por la situación⁷⁷.

Específicamente en las rentas del trabajo, la guía aborda tres supuestos diferenciados. El primero trata de los trabajadores confinados en el Estado en el que realizan su actividad laboral, situación frente a la cual responden equiparando los días de confinamiento obligado con los días de baja por enfermedad, los cuales, según el artículo 15 del MCOCDE, no computan dentro de los 183 días si se trata de un impedimento para volver al Estado de residencia⁷⁸. En segundo lugar, se contempla a los trabajadores que comenzaron a teletrabajar en esta situación desde el Estado de residencia para empleadores que se sitúan en otros Estados contratantes. Se consideró que el trabajo no era desarrollado en el Estado de empleo, por lo que se perdía el criterio que se adhería al artículo 15.1 del MCOCDE, recomendando mecanismos de cooperación y coordinación para reducir los costes de cumplimiento por el cambio forzoso⁷⁹. El tercer supuesto se relaciona con los pagos sustantivos de salarios por programas gubernamentales que buscaban el sostenimiento del empleo, los cuales fueron asimilados como retribución derivada de la relación laboral para la aplicación del artículo 15 del MCOCDE⁸⁰.

A lo largo de estos años ha realizado una valoración de esta respuesta institucional con determinada ambivalencia. Por un lado, su valor pragmático es reconocido en un contexto de necesidad y urgencia ya que, si no se hubieran establecido criterios comunes, podrían haberse desencadenado conflictos entre las administraciones tributarias. Por otro lado, se señala que la guía adolece de limitaciones técnicas. Estas son, por ejemplo, que su valor jurídico es cuestionable ya que el propio Secretariado establece que no vincula a los Estados miembros de la OCDE ni se incluye en comentarios al MCOCDE y tan solo

⁷⁷ Ibid., apartados 4-7, relativos a la creación de establecimientos permanentes y la residencia fiscal en el contexto de las restricciones de movilidad.

⁷⁸ Ibid., apartado 10. Véase también Comentario al artículo 15 del MCOCDE, párr. 5, en su versión anterior a la Actualización 2025.

⁷⁹ OCDE, *Secretariat Analysis*, cit., apartados 11-13. En el mismo sentido, BAKER, P., "Taxation and the COVID-19 Pandemic", *British Tax Review*, núm. 2, 2020, pp. 113-117.

⁸⁰ OCDE, *Secretariat Analysis*, cit., apartados 14-15.

refleja su posición⁸¹. Otra limitación es que la extensión temporal provocó que se confundiera la distinción entre lo extraordinario y lo estructural, convirtiendo situaciones excepcionales en modalidades estructurales de organización laboral, lo que no significa que fuera una respuesta al teletrabajo transfronterizo.

Esta limitación es, de hecho, la gira el debate hacia el terreno de las propuestas doctrinales estructurales, como resulta ser la Actualización 2025 del MCOCDE, adoptada por el Consejo de la OCDE el 18 de noviembre de 2025, aunque todavía es una respuesta parcial a las tensiones del teletrabajo del sistema convencional⁸². Sin embargo, la OCDE opta en esta actualización realizar una adaptación selectiva abordando primero problemas empresariales, lo que refleja una asimetría con las debidas modificaciones del artículo 15 y la atribución de potestades tributarias sobre las rentas del trabajador.

Cabe resaltar que la respuesta institucional post-COVID y la Actualización 2025 revelan la tendencia a analizar las situaciones desde una perspectiva más subjetiva para justificar la presencia de un trabajador en un Estado, introducida en los nuevos párrafos 44.1 a 44.21 del Comentario al artículo 5 en el análisis de la permanencia territorial como criterio de conexión, en detrimento de la objetividad y verificabilidad que tradicionalmente ha caracterizado este sistema⁸³.

En todo caso, en que las orientaciones post-COVID no constituyen una solución normativa sostenible a largo plazo. Su lógica es reactiva y provisional, diseñada para preservar el *status quo* ante situaciones de emergencia, pero incapaz de ofrecer criterios estables para la atribución de potestades tributarias en un mercado laboral estructuralmente deslocalizado⁸⁴.

2. RESPUESTAS ADMINISTRATIVAS EUROPEAS

En el plano europeo, se mantiene una ausencia de competencia armonizadora de la Unión Europea en fiscalidad directa, la cual ha determinado que las respuestas a estas situaciones adquieran una morfología bilateral y administrativa dominada por los

⁸¹ Véase la nota introductoria de la propia guía: "The OECD Secretariat's views expressed in this analysis do not represent the official views of the OECD or its member countries".

⁸² OCDE, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, op. cit., Resumen Ejecutivo, p. 5.

⁸³ OCDE, *The 2025 Update*, op. cit., Comentario al artículo 5, párr. 44.11 y 44.15.

⁸⁴ De la Feria, R. y Maffini, G. (2021). The impact of digitalisation on personal income taxes. *British Tax Review*, (2), 154-168, p. 154

acuerdos entre administraciones tributarias de Estado miembros⁸⁵ y otras declaraciones coordinadas⁸⁶.

Los acuerdos amistosos entre dos Estados han constituido el precedente más relevante en este ámbito, ya que les permite dar respuesta a las consecuencias fiscales del trabajo transfronterizo en la pandemia. Así, Francia, Alemania, Luxemburgo, Bélgica, han suscrito entre sus vecinos acuerdos interpretativos que reflejan que los días de teletrabajo desde el Estado de residencia por la pandemia se continúan computando a efectos fiscales como días trabajados en el Estado de empleo⁸⁷. Estos acuerdos preservan el reparto de potestades tributarias ya establecido, evitando que se redistribuyera la carga fiscal de manera desequilibrada.

Por otro lado, la Unión Europea aborda la cuestión del teletrabajo transfronterizo en el ámbito de la seguridad social instaurando un principio de legislación única como y ha sido expuesto previamente en este trabajo⁸⁸. Este principio, sin embargo, sostiene dificultades análogas a las presentes en el ámbito tributario, puesto que la prestación de servicios desde el Estado de residencia puede activar la aplicación de su legislación, impactando sobre las cotizaciones. Como respuesta a esta problemática, se crea un Acuerdo marco en julio de 2023 entre los Estados miembros que permite que se teletrabaje en el estado de residencia hasta un cuarenta y nueve por ciento de su tiempo sin que varíe la competencia en materia de seguridad social⁸⁹.

Esta solución es un precedente de coordinación multilateral en materia de trabajo transfronterizo y no abandona su relevancia que la Actualización 2025 del MCOCDE introduzca en el comentario al artículo 5 un umbral de cincuenta por ciento de tiempo de trabajo como criterio para establecer un establecimiento permanente⁹⁰. Esto supone una convergencia metodológica entre el enfoque de la seguridad social y el que la OCDE

⁸⁵ Cámara Barroso, M. C., *Régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores...*, op. cit., p. E1-10, p.4.

⁸⁶ Sobre la ausencia de competencia de la UE en materia de fiscalidad directa, véase el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y la doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, STJUE de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93, *Schumacker*.

⁸⁷ Véanse, entre otros, el Acuerdo amistoso franco-alemán de 13 de mayo de 2020 (publicado mediante comunicado conjunto de los Ministerios de Finanzas de Francia y Alemania) y el Acuerdo franco-luxemburgués de 19 de mayo de 2020.

⁸⁸ Reglamento (CE) n.º 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social, DO L 166, de 30 de abril de 2004, artículo 11.

⁸⁹ Acuerdo Marco sobre la aplicación del artículo 16.1 del Reglamento (CE) n.º 883/2004 en casos de teletrabajo habitual transfronterizo, suscrito el 31 de enero de 2023 y en vigor desde el 1 de julio de 2023.

⁹⁰ OCDE, *The 2025 Update*, op. cit., Comentario al artículo 5, párr. 44.8.

comienza a aplicar en fiscalidad, la cual refuerza la viabilidad de establecer un umbral cuantitativo parecido al artículo 15, donde de momento, la Actualización no ha introducido. Todo esto revela que las respuestas eficaces son las que combinan el elemento bilateral de coordinación administrativa con un umbral cuantitativo claro, aunque mantiene su relevancia la necesaria generalización a través de un marco multilateral para ofrecer seguridad jurídica.

3. CONEXIÓN CON OTROS CONCEPTOS: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EMPLEADOR

El análisis de las respuestas al teletrabajo internacional no debe reducirse a la dimensión subjetiva del trabajador, ya que esta prestación laboral afecta de la misma manera a la posición fiscal del empleador. Es por ello que esta digitalización que desafío directamente a las rentas del trabajo dependiente, puede llegar a activar una figura como la del establecimiento permanente (EP) en el Estado en el que se desarrolla la actividad laboral de manera remota⁹¹.

Así mismo, el artículo 5 del MCOCDE define este concepto como un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa desarrolla parte de su actividad. Sin embargo, hasta la Actualización 2025, esta aplicación en materia de teletrabajo suponía una cuestión interpretativa regulada de manera insuficiente en los párrafos 18 y 19 del Comentario al artículo 15, lo cual utilizaba el criterio de que el domicilio del trabajador sea utilizado como sede de la prestación laboral⁹². Los Comentarios determinaban que depende de las circunstancias de cada caso, cuando la empresa requiere el uso del domicilio⁹³ se distingue de cuando es voluntad del trabajador, y esto sirvió para extender este razonamiento a cuando el teletrabajo es impuesto por las restricciones sanitarias, en cuyo caso no genera EP⁹⁴.

Sin embargo, la Actualización pretende sustituir esta regulación por un marco más articulado con los párrafos 44.1 y 44.21 del comentario al artículo 5⁹⁵, el cual opera sobre

⁹¹ Álamo Cerrillo, R. (2024). Un cambio de paradigma en materia de fiscalidad de la economía digital: de la presencia física a la presencia virtual. *Quincena Fiscal*, (5), p. 4.

⁹² Comentario al artículo 5 del MCOCDE, párrs. 18 y 19, en su versión anterior a la Actualización 2025. Véase también OCDE, *The 2025 Update*, cit., p. 14, donde se procede a la supresión expresa de dichos párrafos.

⁹³ Cámara Barroso, M. C., *Régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores...*, op. cit., p. E9.

⁹⁴ OCDE, *Secretariat Analysis*, op. cit., apartados 4-6.

⁹⁵ OCDE, *The 2025 Update*, op. cit., Comentario al artículo 5, párrs. 44.1-44.21.

dos criterios secuenciales: un umbral cuantitativo del cincuenta por ciento para ser considerado lugar de negocios de la empresa⁹⁶ y un criterio cualitativo posteriormente de razón comercial, el cual indica que dicha situación facilita positivamente el desarrollo empresarial, no tan solo el ahorro de costes⁹⁷.

Esta nueva regulación incidiría directamente sobre el artículo 15, ya que en virtud de su apartado 2 c), si la remuneración del trabajador es sostenida por un EP del empleador, el Estado de actividad adquiere potestad tributaria, ignorando el criterio del número de días de presencia en ese territorio. La Actualización 2025 no modifica este mecanismo, aunque aporta criterios precisos para determinar cuándo se activa, y si se cumplen los requisitos, se inactiva la excepción del artículo 15.2⁹⁸.

No obstante, la Actualización 2025 no introduce estos criterios adaptando los comentarios del artículo 15, generando así asimetría sistemática que adolece de cierta relevancia, ya que un mismo puesto puede mantener resultados diferentes: la empresa no tiene EP en el Estado de residencia pero el trabajador si mantienen obligaciones tributarias en este o, por el contrario, la empresa puede tener un EP pero el trabajador no alcance el umbral de 183 días, por lo que la remuneración no es potestad de ese Estado. Esto resulta incoherente y tiene como consecuencia que el debate sobre la posible adaptación del sistema convencional a las situaciones de teletrabajo exige un criterio integrador de cómo implica tanto al trabajador como al empleador.

4. PROPUESTAS INTERPRETATIVAS PARA APLICAR EL ARTÍCULO 15 EN TELETRABAJO SIN REFORMAR EL MCOCDE

Una vez quedan constatadas las disfunciones del teletrabajo transfronterizo que son generadas sobre los puntos de conexión tradicionales, así como teniendo en cuenta las limitaciones de las respuestas institucionales hasta la fecha, la doctrina propone determinados caminos interpretativos que permiten paliar las tensiones del enfoque normativo vigente.

⁹⁶ Ibid., párr. 44.8.

⁹⁷ Ibid., párrs. 44.11- 44.16.

⁹⁸ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, op. cit., art. 15.2 c). Véase el Comentario al artículo 15, párr. 6 y ss.

Una primera propuesta consiste en la reinterpretación funcional del concepto “lugar donde se ejerce el empleo” articulada por el artículo 15.1 del MCOCDE. Haciendo frente a la interpretación convencional basada en la presencia física, se propone determinar el criterio atendiendo a elementos económicos y organizativos que definan el vínculo del empleado con el Estado de empleo. Esta interpretación conecta con el debate sobre la fiscalidad en la economía digital emergente y las propuestas en el ámbito del Pilar Uno del proyecto BEPS⁹⁹, además del concepto de razón comercial introducida en el artículo 5 en la Actualización 2025¹⁰⁰, lo que puede ser un indicio de la receptividad de la OCDE hacia los supuestos de teletrabajo con ausencia de presencia física.

Una segunda propuesta interpretativa sería la aplicación analógica del criterio de “sede habitual de trabajo” como criterio corrector del de presencia física en estos casos. Así, cuando el trabajador teletrabaja desde su Estado de residencia, pero su sede habitual como centro organizativo está en el Estado del empleador, se debería mantener la potestad tributaria de este último por el arraigo económico¹⁰¹. Esto permite preservar la lógica del sistema convencional aun con ausencia de la presencia física, aunque no deja atrás dificultades probatorias.

Por último, una tercera vía, de aplicación inmediata, podría consistir en la potenciación de los procedimientos amistosos previstos en el artículo 25 del MCOCDE para resolver los conflictos de doble imposición¹⁰². De hecho, la Actualización 2025 refuerza esta vía incorporando un párrafo 6 al artículo 25 que consolida el papel de las autoridades administrativas en relaciones bilaterales¹⁰³. Sin embargo, presenta límites en las garantías de resolución efectiva como solución sistemática a la generalidad de casos.

5. PROPUESTAS DE MEJORA EN *SOFT LAW*, COOPERACIÓN Y CLÁUSULAS EN CDI

Las propuestas doctrinales del apartado anterior no resuelven el problema de fondo de la inadecuación del artículo 15 del MCOCDE como regulación principal del teletrabajo transfronterizo convertido en un fenómeno con carácter de permanencia. Esto

⁹⁹ OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, OCDE Publishing, París, 2020, párrs. 15-20.

¹⁰⁰ OCDE, *The 2025 Update*, op. cit., Comentario al artículo 5, párr. 44.11.

¹⁰¹ García Carretero, B., *Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF*, op. cit., pp. 8-9.

¹⁰² Comentario al artículo 25 del MCOCDE, párr. 1 y ss.

¹⁰³ OCDE, *The 2025 Update*, op. cit., artículo 25, párr. 6, y Comentario al artículo 25, párrs. 88-94.

se debe a que deberían ser de aplicación respuestas normativas de otra dimensión como las que analizamos en este punto.

En el plano de *soft law*, la Actualización ha introducido criterios específicos en la disyuntiva de EP y domicilio. Sin embargo, deja inalterado el artículo 15 que contiene cómo funciona la tributación de las rentas encadenadas a esa situación. Es por ello que podrían abordarse dos cuestiones: la definición de un criterio de “lugar de ejercicio de empleo” como ha sido expresado anteriormente, así como reglas objetivas y claras para el cómputo de días con la inclusión de umbrales mínimos. Cabría entonces tomar como base la correcta metodología empleada para el artículo 5 basada en la combinación de un umbral porcentual de tiempo y un criterio cualitativo.

En el plano de la cooperación multilateral, el modelo del Acuerdo Marco europeo de seguridad social contiene un umbral que difiere del reconocido en la Actualización en los EP, lo que sugiere una convergencia metodológica extensible al artículo 15. Introducir un umbral armonizado que determine la proporción del teletrabajo en el Estado de residencia produciría un cambio en la potestad tributaria entre Estados, de manera que los empleadores anticipen estas circunstancias y sus consecuencias fiscales. Sin embargo, la fiscalidad directa no es competencia de la Unión Europea, lo que se presenta como un obstáculo que requiere de unanimidad para su adopción.

En tercer lugar, desde el plano de los convenios de doble imposición, la doctrina propugna la introducción de cláusulas específicas sobre el teletrabajo que puedan adaptar los criterios interpretativos del artículo 15 a este contexto de maneja pragmática. Las posibles modalidades podrían ser la introducción de un umbral de días de trabajo que determine la extensión de la potestad tributaria del Estado de empleo o la previsión de reglas de reparto proporcional en función de los días empleados. Podría ser utilizado el umbral marcado para el artículo 5 por los Estados negociadores de CDI como punto de partida para diseñar determinadas cláusulas específicas sobre el teletrabajo con remisión al artículo 15.

Sin embargo, la eficacia de estas propuestas depende de la voluntad política de los Estados de aceptar una redistribución de sus derechos y potestades de imposición, lo que actúa como límite al plano puramente normativo. La Actualización 2025 demuestra el ánimo de la OCDE de incorporar criterios sofisticados para adaptarse a las consecuencias

fiscales del teletrabajo. Y es por ello que la aplicación de este consenso en el artículo 15 es el reto pendiente que definirá la reforma del sistema convencional que se avecina.

CAPÍTULO VII. CONCLUSIONES

Este trabajo ha presentado el análisis crítico del artículo 15 del Modelo de convenio de la OCDE y la adecuación correcta de los puntos tradicionales de conexión de los rendimientos de trabajo dependiente en cuestión de fiscalidad, cuya eficacia decae en dudosa por el auge del teletrabajo internacional. Por ende, a través de este estudio se puede concluir que este precepto, el cual actúa como piedra angular en este tipo de rendimientos en el sistema convencional, presenta claros desafíos y limitaciones estructurales al procurar adaptarse a la realidad laboral, la cual supera los presupuestos fácticos sobre los que este artículo fue diseñado.

Este artículo contiene el reparto de potestades tributarias entre Estados basándose en dos criterios fundamentales: la residencia fiscal del trabajador y el lugar donde ejerce de manera efectiva el empleo. Ambos conceptos operan de manera coherente con los supuestos tradicionales de movilidad laboral, como son las expatriaciones, los desplazamientos temporales y los trabajadores transfronterizos, situaciones en las que la prestación laboral se identifica con un determinado territorio verificable. Sin embargo, el teletrabajo transfronterizo presenta la ruptura de esta correspondencia directa, lo que disocia el lugar físico en el que se desarrolla la actividad de los componentes económicos que justifican la atribución de la potestad de gravar dichas rentas. Por ende, se cuestiona la idoneidad del criterio de territorialidad como nexo determinante.

Esta disociación manifiesta determinadas disfunciones estructurales como son: la dificultad para determinar el “lugar donde se ejercer el empleo” con exactitud en entornos remotos, la fragmentación geográfica de la actividad laboral y su impacto sobre la regla de los 183 del artículo 15.2 por la difícil trazabilidad, la inestabilidad de la residencia fiscal por la flexibilidad en la movilidad, y los posibles riesgos de doble imposición o incluso no imposición por la concurrencia simultánea de potestades implicadas en la recaudación tributaria.

No obstante, se han desarrollado determinadas respuestas institucionalizadas como la guía post-COVID ya que esta situación fomentó en gran medida el auge del

teletrabajo y, por otro lado, la nueva Actualización 2025 del modelo. Ambas respuestas reflejan de manera consciente las tensiones ya nombradas e incentivan a institucionalizar respuestas más estructurales, sin embargo, no constituyen una solución normativa con suficiente firmeza. Particularmente la Actualización 2025 introduce criterios relevantes en materia de establecimientos permanentes, hilados a nuestra problemática, sin embargo, no traslada de momento estos de manera efectiva al artículo 15, lo que genera una asimetría sistemática capaz de comprometer la cohesión del Modelo.

Para concluir, el artículo 15 del MCOCDE es un marco de referencia indispensable para el reparto de potestades tributarias y los criterios sobre los que se basa la tributación internacional en los rendimientos de trabajo, sin embargo, su aplicación efectiva sobre el teletrabajo exigirá una revisión estructural adaptada a esta digitalización, más allá de las respuestas coyunturales. En este caso, la introducción de umbrales cuantitativos claros, así como la reinterpretación funcional del lugar de ejercicio de empleo y la cooperación multilateral, son posibles vías coherentes para restaurar la seguridad jurídica y unificar los criterios frente a la necesaria adaptación a las exigencias del mercado laboral tan digitalizado y expuesto al teletrabajo del siglo XXI.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, BOE núm. 306, de 22 de diciembre de 2022.

Reglamento (CEE) n.º 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad, DO L 149, de 5 de julio de 1971.

Reglamento (CE) n.º 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social, DO L 166, de 30 de abril de 2004.

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada), artículos 45 y 113, DOUE C 83, de 30 de marzo de 2010.

Acuerdo Marco sobre la aplicación del artículo 16.1 del Reglamento (CE) n.º 883/2004 en casos de teletrabajo habitual transfronterizo, suscrito el 31 de enero de 2023, en vigor desde el 1 de julio de 2023. Publicado en: «BOE» núm. 185, de 4 de agosto de 2023, páginas 115367 a 115369 (3 págs.)

2) JURISPRUDENCIA

STJUE de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93, Schumacker. Núm. Cendoj: 61993CJ0279

DGT, Consulta vinculante V0694-21, de 23 de marzo de 2021.

3) OBRAS DOCTRINALES

Álamo Cerrillo, R. (2024). Un cambio de paradigma en materia de fiscalidad de la economía digital: de la presencia física a la presencia virtual. *Quincena Fiscal*, (5).

Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, J. M. (2010). *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo, Oleiros.

Baker, P. (2020). Taxation and the COVID-19 Pandemic. *British Tax Review*, núm. 2, pp. 113–117.

Calderón Carrero, J. M. (1997). *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*. Aranzadi, Pamplona.

Calderón Carrero, J. M. (2020). Implicaciones fiscales internacionales derivadas de la crisis del COVID-19. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 446, pp. 95–128.

Cámara Barroso, M. C. (2016). Régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores: aspectos internos e internacionales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 399, pp. E1–E10.

Delgado, A. (2023). Centro Estudios Garrigues. Trabajo a distancia y fiscalidad internacional. Disponible en: <https://www.centrogarrigues.com/blog/trabajo-a-distancia-y-fiscalidad-internacional/>

Chico de la Cámara, P. y Ruiz Garijo, M. (2008). Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero. *Crónica Tributaria*, núm. 126.

Comité de Regiones (2004). Trabajadores transfronterizos - Balance de la situación tras diez años de mercado interior: problemas y perspectivas, DOUE C 43/3, de 18 de febrero de 2005.

Cordón Ezquerro, T. (2016). La fiscalidad de los no residentes en España (IX): Rendimientos del trabajo personal: régimen de impatriados, en Corral Guadaño, I. (dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

De la Feria, R. y Maffini, G. (2021). The impact of digitalisation on personal income taxes. *British Tax Review*, (2), pp. 154–168.

Escalada Utrilla, N. (2014). Trabajadores fronterizos en el Convenio de Doble Imposición con Francia. Polémica aplicación del Acuerdo complementario del 25 de enero de 1961. *Cuadernos de Formación*, volumen 17.

Escribano, E. (2022). La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos. Disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4245841>.

Espinosa de los Monteros, S. (2007). Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores, en Serrano Antón, F. (dir.), *Fiscalidad Internacional*. CEF, Madrid.

Falcón y Tella, R. (2001). Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad. *Crónica Tributaria*, nº 100, pp. 54–55.

Falcón y Tella, R. (2018). Las "ausencias esporádicas" y la residencia: el caso de las becas que implican una estancia en el extranjero de más de 183 días. *Quincena Fiscal*, núm. 7, p. 4.

García Carretero, B. (2020). Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF. *Quincena Fiscal*, nº 8.

García Prats, F. A. (2009). Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición. *Crónica Tributaria*, 133, p. 103.

Hinneken, L. (1997). The EC compatibility of frontier workers taxation according to the Belgian-Dutch Treaty. *EC Tax Review*, núm. 3.

Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. (2021). Las implicaciones de los confinamientos domiciliarios durante la pandemia en los convenios de doble imposición. *AFDUAM Extraordinario*, pp. 377–378 y 390–391.

Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A. (2013). Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, 28, pp. 187–191.

Lanaspa Sanjuán, S. (2017). La prueba de las ausencias no esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas. *Crónica Tributaria*, núm. 164, pp. 133–153.

Lucas Durán, M. (2018). Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 7/2018, pp. 14–25.

Macarro Osuna, J. M. (2018). Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español, en Merino Jara, I. (dir.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 7/2018, pp. 40–59.

Macarro Osuna, J. M. (2020). La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE. *Quincena Fiscal*, nº 6.

Navarro Ibarrola, A. (2012). Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española. *Quincena Fiscal*, nº 9.

OCDE. (1984). *Taxation Issues Relating to International Hiring-out of Labour*. OCDE, París.

OCDE. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

OCDE. (2020). Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, 3 de abril de 2020, actualizado en enero de 2021. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-and-covid-19.pdf>

OCDE. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. OECD Publishing, París.

OCDE. (2025). *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/5798080f-en>

Parlamento Europeo. (1997). Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea. *Documentos de Trabajo*, Dirección General de Estudios, Serie de Asuntos Sociales, W 16A.

Puerta Ruiz de Azúa, C. y Morales Gil, T. (2023). Tributación en España del teletrabajo transfronterizo. *Revista Aranzadi Unión Europea*, nº 2, Sección Doctrina, febrero 2023, BIB\2023\112.

Sainz de Vicuña, A. (1979). El ámbito territorial de las normas tributarias, en *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, Estudios de Hacienda Pública. IEF, Madrid.

Sánchez Sánchez, E. M. (2021). Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico. *Revista Quincena Fiscal*, nº 14.

Santiago Marcos, D. (2022). El trabajador transfronterizo dependiente: tratamiento fiscal europeo y español. *Quincena Fiscal*, nº 14, Sección Estudios, Aranzadi, BIB\2022\2648.

Serrano Antón, F. (2002). Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional, en *Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes*. Documentos del IEF, núm. 24.

Simón Acosta, E. (2016). A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917.

Tovillas Morán, J. M. (2004). El mantenimiento del principio de residencia en el Derecho tributario internacional.

4) RECURSOS DE INTERNET

Delgado, A. Centro de Estudios Garrigues. (2023). *Trabajo a distancia y fiscalidad internacional*. Disponible en: <https://www.centrogarrigues.com/blog/trabajo-a-distancia-y-fiscalidad-internacional/>

Escribano, E. (2022). *La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos*. SSRN. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=4245841>

OCDE. (2020). *Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-and-covid-19.pdf>

OCDE. (2025). *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/5798080f-en>

