Clara Jiménez, Adolfo Martín y Enrique Sánchez de Castro

La OCDE publica la actualización de 2025 del Modelo de Convenio de la OCDE

El 19 de noviembre de 2025, la OCDE publicó la actualización de 2025 de su Modelo de Convenio. Esta actualización fue aprobada por el Consejo de la OCDE el 18 de noviembre de 2025 y será incorporada a la nueva edición del Modelo de Convenio de la OCDE que se publicará en 2026.

La actualización aborda diversas cuestiones, entre las que destacan, en particular, dos: (i) el concepto de establecimiento permanente ("**EP**") como lugar fijo de negocios (artículo 5 (1) MC OCDE) en relación con los supuestos de trabajo remoto, desde el domicilio del trabajador u otros lugares no vinculados a la empresa, sin abordar el EP como agente dependiente (artículo 5 (6) MC OCDE); y (ii) la residencia fiscal a los efectos del Convenio en relación con los firmados por EE.UU.

Si bien algunos de los cambios relativos al MC OCDE deben ser incorporados en los Convenios para evitar la doble imposición ("**CDIs**") para producir efectos, es muy probable que los relativos al concepto de EP para trabajos realizados desde el domicilio del trabajador, o lugares similares, y sobre la residencia a efectos de los CDIs de EE.UU. sean empleados a efectos interpretativos por las administraciones tributarias y tribunales en relación con los CDIs vigentes, razón que nos lleva a destacar su importancia.

1. Establecimiento permanente y trabajo remoto

La novedad más relevante, por su impacto para las empresas y grupos multinacionales, es la referida a la actualización de los comentarios al artículo 5 (1) MC OCDE en lo que respecta a la concurrencia de EP en supuestos y estructuras de teletrabajo o *home office* (o lugares similares desde los que preste sus servicios a la empresa) cuando el empleador no resida en el mismo Estado en el que se ubica el domicilio del trabajador.

En este sentido, se introducen los párrafos 44.1 a 44.21 en el Comentario al artículo 5 (1) MC OCDE para servir de guía en el análisis de concurrencia de EP en supuestos de teletrabajo desde el domicilio o trabajo desarrollado desde otros 'lugares relevantes' (por ejemplo, un segundo domicilio, una casa de vacaciones alquilada o de un familiar, etc.) que no sean las oficinas de la propia empresa que contrata al trabajador o de otra empresa con la que tenga relaciones comerciales (cliente, proveedor o empresa asociada). Las ideas principales que se derivan de los nuevos Comentarios son las siguientes, aplicables tanto al domicilio como a los 'otros lugares relevantes':

1. La consideración de si el domicilio del trabajador es un lugar fijo de negocios para la empresa dependerá del análisis fáctico del caso concreto en cada año fiscal, aunque, a estos efectos, se dan unas orientaciones generales por los Comentarios.
2. El hecho de que el domicilio del trabajador sea el lugar desde el cual el individuo ejerce su trabajo no debe derivar, automáticamente, en la conclusión de que constituye un lugar fijo de negocios del empleador no residente en el ejercicio considerado.
3. La consideración del domicilio como lugar fijo de negocios requiere que el mismo se emplee con la misma intensidad temporal (permanencia) que cualquier otro lugar fijo de negocios que genere un EP (vid. para. 28 de los Comentarios), que en él no se desarrollen actividades accesorias o auxiliares (en el sentido del artículo 5 (4) MC OCDE) y que pueda considerarse como un lugar donde se desarrolla la actividad de la empresa (no que ocasionalmente sea utilizado por el empleado para fines de la empresa por su propia voluntad).

4. Para considerar el domicilio (u otro lugar relevante) como un lugar fijo de negocios se incluyen dos test acumulativos:

   - **Test del 50% del tiempo total de trabajo en el ejercicio fiscal**: El trabajo intermitente o incidental desde el domicilio no es suficiente para concluir que el domicilio es un lugar fijo de negocios a los efectos del artículo 5 (1) del MC OCDE. Para la OCDE el trabajo realizado desde el domicilio será relevante a la hora de valorar la concurrencia de establecimiento permanente cuando, valorados los hechos y circunstancias y la política de la empresa, el trabajador realice sus funciones desde el mismo al menos el 50% del total de su tiempo de trabajo para la empresa durante un período de 12 meses, comenzando o finalizando en el período impositivo en cuestión. No obstante, si en un ejercicio no se cumple el requisito del 50% pero existe una permanencia continuada en el mismo lugar a lo largo de los años, tal factor podría considerarse también a efectos del cumplimiento del test temporal.
   - **Test de la motivación comercial**: Si se verifica el test del tiempo de trabajo, deben además concurrir razones comerciales que pudieran justificar, directa o indirectamente, el permitir al trabajador trabajar desde su domicilio. Entre estas razones, en relación con las que se exige también un cierto grado de estabilidad o permanencia y deben ser evaluadas en atención a las circunstancias concretas, se encontrarían la proximidad a personas o recursos (clientes, proveedores, empresas asociadas etc.) que son relevantes para el desarrollo del negocio de la empresa. Es decir, la razón comercial debe estar directamente relacionada con la actividad de la empresa y su negocio específico, y no será considerada como tal el que la empresa deje trabajar a la persona desde su domicilio para retener sus servicios o para reducir costes de oficina (cuando la presencia en ese lugar específico no sea relevante en el negocio de la empresa). En aras de facilitar la aplicación de este test, la OCDE ofrece en el nuevo párrafo 44.17 un listado, ilustrativo y no exhaustivo, de lo que en la práctica pudiera ser una razón comercial, por ejemplo: mantener reuniones con clientes; identificación de oportunidades de negocio; identificación y contacto con proveedores; etc.

5. Los nuevos Comentarios contienen también ejemplos para ilustrar la aplicación de los test que definen cuándo el domicilio (u otro lugar relevante) se podría considerar o no como un lugar fijo de negocios y EP a efectos del artículo 5 (1) MC OCDE.

Los grupos multinacionales con políticas de trabajo remoto deberán analizar el efecto de estos nuevos Comentarios para determinar si puede o no existir un EP (o varios, en atención al número de trabajadores afectados) en cada uno de los Estados en los que dispongan de trabajadores realizando sus funciones desde su domicilio u otros lugares relevantes. En particular, en el caso de empleados trabajando en remoto, deberán las empresas monitorizar los tiempos y la intensidad del trabajo a distancia, así como poder aclarar las razones (comerciales o privadas) que llevan a este tipo de trabajo.

2. Residencia fiscal a efectos del Convenio

El nuevo párrafo 27.1 del Comentario al Artículo 4 MC OCDE recoge una observación (aclaración) de los Estados Unidos con potenciales efectos para los CDIs firmados por este país. Para los Estados Unidos, cuando un Estado que grava, generalmente, la renta mundial de una persona física residente en su territorio permite, no obstante, a determinadas personas físicas residentes tributar sobre una base más limitada (por ejemplo, renta territorial o una cantidad determinada sin conexión con la renta obtenida), esta última clase de personas no será considerada residente en el Estado en cuestión a los efectos del CDI que pudiera resultar de aplicación.

Muchos Estados ofrecen regímenes fiscales especiales para las personas físicas, ya estén vinculados al cumplimiento de ciertas condiciones o al pago de ciertas cantidades fijas con independencia del importe total de renta obtenida. Aunque las personas físicas beneficiarias de estos regímenes pueden tener ciertas limitaciones a la hora de acceder a los CDIs del Estado en el que son residentes (como, por ejemplo, ocurre en España con el llamado régimen *Beckham*), deberán monitorizar ahora la situación específica con Estados Unidos y cómo afecta a las rentas de fuente estadounidense que obtengan.

3. Otros cambios

La actualización de 2025 del MC OCDE aborda otras materias entre las cuales destacaríamos las siguientes:

- Una cláusula de EP opcional (artículo 5), como la que emplean un cierto número de CDIs y vinculada a las actividades de exploración y extracción de recursos naturales (con un umbral temporal más bajo para considerar que existe EP que el existente en el artículo 5 (1) MC OCDE);
- Aclaración en el tratamiento de las operaciones vinculadas (préstamos fundamentalmente) a efectos de los artículos 7 y 9 MC OCDE, en relación con el artículo 24 MC OCDE, entre otros, a fin de reducir el riesgo de que ciertos Estados consideren las no deducciones de intereses derivadas de una recalificación de la operación como una cuestión interna ajena al CDI;
- Coordinación de los Comentarios al artículo 25 MC OCDE con las modificaciones referidas a la cantidad B de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia;
- Inclusión de nuevos comentarios relativos al también nuevo párrafo añadido al artículo 25 MC OCDE sobre la relación entre este precepto, y los CDIs en general, con los procedimientos de resolución de disputas del GATS o con los acuerdos de protección recíproca de inversiones; y
- Adición de ciertas precisiones en los Comentarios al artículo 26 MC OCDE sobre el ámbito de las reglas de confidencialidad en relación con el intercambio de información tributaria.

Igualmente, esta nueva versión del MC OCDE contiene la actualización de las observaciones y reservas a los distintos artículos y comentarios de los mismos tanto de los Estados miembros de la OCDE (nuevos Estados y antiguos miembros) como de las posiciones de terceros Estados.

Contactos

España

Clara Jiménez
Socia de Fiscal
cjimenez@perezllorca.com
T. +34 91 423 20 89

Adolfo Martín
Of Counsel de Fiscal
amartinjimenez@perezllorca.com
T. +34 91 423 47 73

Portugal

Susana Estêvão Gonçalves
Socia de Fiscal
sestevao@perezllorca.com
T. +351 912 226 756

México

Christian Kaye
Socio de Fiscal
christian.kaye@perezllorca.com
T. +52 55-5249-0509

Colombia

Mauricio Piñeros
Sociao de Fiscal
mauricio.pineros@perezllorca.com
T. +57 601 319 2900

Carolina Bobillier
Socia de Fiscal
carolina.bobillier@perezllorca.com
T. +57 601 319 2900

Alejandro Sanabria
Socio de Fiscal
alejandro.sanabria@perezllorca.com
T. +57 601 319 2900

Nicolas Potdevin
Socio de Aduanas y Comercio Exterior
nicolas.potdevin@perezllorca.com
T. +57 601 319 2900

Alvaro Andrés Díaz
Socio de Fiscal
alvaro.diaz@perezllorca.com
T. +57 601 319 2900

Oficinas

Europe

Barcelona
Lisbon
Madrid
Brussels
London

America

Bogotá
Mexico City
New York
Medellín
Monterrey

Asia-Pacific

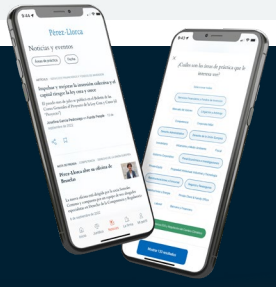
Singapore

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

Este documento ha sido elaborado el 3 de diciembre de 2025 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

©2025 Pérez-Llorca. Todos los derechos reservados.

App Pérez-Llorca
Todo el contenido jurídico

DISPONIBLE EN Google Play
DISPONIBLE EN App Store

perezllorca.com