

Principales aspectos de la nueva actualización del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

La nueva actualización del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio incorpora ajustes normativos, aclaraciones interpretativas y ampliaciones de criterios derivados de la evolución reciente de la fiscalidad internacional. Aborda cuestiones relevantes acerca de, entre otros aspectos, el teletrabajo transfronterizo, la exploración y explotación de recursos naturales, los precios de transferencia de las transacciones financieras o la información recibida mediante el intercambio de información.

LUIS CUESTA CUESTA

Socio del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El 17 de noviembre del 2025, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) aprobó una nueva actualización del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio mediante la cual incorporó ajustes normativos, aclaraciones interpretativas y ampliaciones de criterios derivados de la evolución reciente de la fiscalidad internacional, el trabajo transfronterizo y el proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). El Consejo de la OCDE aprobó la referida actualización, que se incluirá en la nueva

versión codificada de dicho modelo de convenio que se publicará en el 2026 y que podría desplegar efectos interpretativos en ciertos casos respecto de la red global de convenios de doble imposición.

Entre los cambios incluidos en la citada actualización destacamos los siguientes:

1. Teletrabajo transfronterizo

Entre los aspectos a los que afecta la actualización destaca el que tiene por objeto

aclarar cuándo el teletrabajo desarrollado por una persona física desde su domicilio o desde otro lugar pertinente —una segunda residencia, un alquiler vacacional, el domicilio de un amigo o familiar, etc.— situados en un país diferente a aquel en el que está ubicada la empresa empleadora puede suponer para ésta la existencia de un establecimiento permanente.

Así, se ofrecen pautas que, a pesar de reconocerse que no son exhaustivas, sí son orientadoras y clarificadoras para determinar si la entidad cuenta con un establecimiento permanente en el Estado desde el que trabaja su empleado, afirmación que, como se expone a continuación, exigirá permanencia, dedicación y razón comercial.

En ese sentido, en primer lugar, habrá de determinarse si la ubicación desde la que se realiza el trabajo tiene un grado suficiente de permanencia, de forma que se utilice de forma continua —y no meramente incidental— para llevar a cabo actividades relacionadas con la actividad de una empresa (actividades que no sean meramente preparatorias o auxiliares) y durante un periodo prolongado (doce meses) que, sin embargo, admite interrupciones temporales. En el caso de que existan tales interrupciones, habrá que valorar si el lugar se utiliza para efectuar las actividades de la empresa de forma recurrente durante varios años, de modo que cada periodo de tiempo durante el cual se utilice ese lugar debe considerarse en relación con el número de veces que se use esa ubicación a lo largo de esos años.

En segundo lugar, habrá de valorarse y cuantificarse la dedicación del trabajador

a las actividades de la empresa. Así, aun cuando pudiera considerarse que el domicilio del trabajador en otro Estado tiene un grado suficiente de permanencia conforme a lo señalado en el párrafo anterior, ese lugar no constituiría un establecimiento permanente para el empleador si la persona que trabaja desde él dedicara menos del 50 % de su tiempo de trabajo total a la empresa durante un periodo de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal en cuestión. A esos efectos, la conducta real de la persona será la que determine el cálculo del tiempo de trabajo, siendo de utilidad a esos efectos los acuerdos contractuales formales entre la persona y la empresa (incluidas las políticas pertinentes de la empresa), en la medida en que se correspondan con la conducta real de la persona.

En tercer lugar, además de lo anterior, la existencia de establecimiento permanente requerirá que exista una «razón comercial» para que una empresa haya de realizar actividades relacionadas con su negocio en otro Estado, a cuyos efectos habrá que examinar el vínculo existente entre la actividad de la empresa y las actividades específicas de la persona que trabaja desde otro Estado para saber si éstas se relacionan con aquélla. Se mencionan, a esos efectos, circunstancias como la necesidad de mantener reuniones entre la persona y los clientes de la empresa; la captación de nuevos clientes o la identificación de oportunidades de negocio; la identificación de nuevos proveedores, la gestión de las relaciones con los proveedores o la realización, supervisión o gestión de acuerdos contractuales con los proveedores; la interacción en tiempo

real, o casi en tiempo real, con clientes o proveedores en diferentes zonas horarias (por ejemplo, la prestación de servicios de centro de llamadas, asistencia informática virtual o servicios médicos); el acceso a conocimientos especializados relevantes para la empresa que se utilicen en el desarrollo de las actividades de ésta, como reuniones periódicas con personal de una universidad que lleve a cabo investigaciones significativas para la actividad de la empresa; la colaboración con otras empresas; la prestación de servicios a clientes ubicados en ese otro Estado cuando dichos servicios requieran la presencia física de empleados o de otro personal de la empresa en ese otro Estado (por ejemplo, servicios de formación o reparación prestados en las instalaciones del cliente); o la interacción con empleados y otro personal de la empresa o de empresas asociadas.

Por el contrario, se aclara que no existiría tal razón comercial ni, por tanto, establecimiento permanente, cuando una empresa permite a una persona trabajar desde su domicilio u otro lugar pertinente con el único fin de atender a necesidades personales de éste, de obtener o conservar los servicios de esa persona, o de reducir costes, salvo que otros hechos y circunstancias indiquen lo contrario.

Por tanto, con la actualización se aclara que el teletrabajo transfronterizo no supone de forma automática la existencia de un establecimiento permanente para la empresa empleadora, extremo que exigirá un domicilio u otro lugar pertinente con un grado suficiente de permanencia, una dedicación mínima del trabajador y la existencia de una razón comercial que

justifique su presencia en el Estado de que se trate.

2. Exploración y explotación de recursos naturales

Otras de las cuestiones relevantes de la actualización objeto de análisis se refiere a los establecimientos permanentes a los que alude el apartado 2f del artículo 5 del modelo de convenio, relativo a las minas, pozos de petróleo o gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. En relación con tal apartado, se aclara que el término *cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales* debe interpretarse en sentido amplio, incluyendo, por ejemplo, todos los lugares de extracción de hidrocarburos, ya sea en tierra o en alta mar, y advirtiendo también que no sólo la extracción, sino también la exploración de dichos recursos, puede generar la existencia de un establecimiento permanente.

Por otra parte, en relación con tales actividades de explotación y exploración de recursos naturales extraíbles, la actualización más relevante pasa por añadir una disposición alternativa (de utilización opcional por los Estados) para regular la tributación de las empresas del sector. El elemento central de la disposición es un umbral de establecimiento permanente más bajo que el que se desprendería de las disposiciones del artículo 5 del modelo de convenio, que se superaría después de que una empresa no residente hubiera operado en un Estado durante un periodo superior al acordado bilateralmente. Por esta vía se busca ampliar la tributación en el Estado fuente sobre las ganancias provenientes de la explotación de sus recursos naturales

extraíbles por empresas no residentes, incluso aunque éstas no cuenten con una base fija.

En dicha disposición se define el término *actividad pertinente* con dos modalidades: una, para los Estados que desean limitar el alcance del artículo a las actividades en alta mar —incluidas todas las actividades relacionadas con la exploración y explotación del lecho marino, su subsuelo y sus recursos naturales— y otra, para aquellos Estados que desean incluir las actividades de exploración y explotación de recursos naturales en tierra —incluyendo actividades especializadas relacionadas con ellas tales como el montaje, la instalación y el mantenimiento de infraestructura y equipos mineros especializados, la prestación de servicios de ingeniería y consultoría relacionados con las actividades de exploración y explotación terrestres o la realización de estudios sísmicos—.

En ambos casos, mediante el uso de la expresión *en relación con*, el término *actividad relevante* abarca no sólo las actividades de exploración y explotación en sí, sino también la prestación de las actividades que se realizan en cada etapa del proceso de extracción de recursos naturales: exploración (cuando se efectúan estudios preliminares, se adquieren los derechos exploratorios y se lleva a cabo la exploración misma), desarrollo (cuando se construye la infraestructura necesaria), producción (cuando se extraen, se procesan, se transportan, se comercializan y se venden los recursos, procesos que en conjunto podrían encajar en el término *explotación*) y desmantelamiento (cuando se retira la infraestructura y se rehabilitan los yacimientos).

3. Precios de transferencia de las transacciones financieras

En tercer lugar, se introducen modificaciones al comentario del artículo 9 aclarando la relación entre el principio de plena competencia y las normas internas que pueden limitar la deducción de intereses, determinando —en contra de la praxis habitual— que la documentación de un préstamo intragrupo a precios de plena competencia no tiene por qué implicar la deducción automática de los gastos por intereses en el país del prestatario. Y ello, porque el artículo 9 se aplica únicamente a efectos de la asignación de beneficios a las empresas asociadas de conformidad con el principio de plena competencia; sin embargo, una vez que las ganancias de tales entidades se han asignado de conformidad con tal principio, corresponde a la legislación nacional de cada Estado contratante determinar si aquéllas deben tributar y de qué manera, concretando particularmente a esos efectos las condiciones de deducibilidad de los gastos con sujeción a las disposiciones del convenio y, en particular, al párrafo 4 del artículo 24, ya que cada jurisdicción conserva el derecho a aplicar sus propias restricciones al respecto, aunque la transacción se haya valorado correctamente a precios de plena competencia.

4. Mecanismos de resolución de controversias para jurisdicciones que no adopten la «cantidad B»

Se introducen también modificaciones en el comentario sobre el artículo 25 del modelo de convenio relacionadas con la cantidad B, modificaciones que tratan de garantizar que se preserve la opcionalidad

en todos los mecanismos de resolución de controversias para las jurisdicciones que no adopten dicho mecanismo simplificado de precios de transferencia (la cantidad B). A esos efectos, se abordan las pautas y aspectos esenciales del procedimiento amistoso y del proceso de arbitraje.

5. Aspectos relativos al intercambio de información

Se realizan cambios en el comentario al artículo 26 del modelo de convenio con dos objetivos: uno, para indicar expresamente que la información recibida mediante el intercambio de información puede utilizarse para asuntos tributarios relativos a personas distintas de aquellas respecto de las cuales se hubiera recibido inicialmente la información y, otro, para reflejar la orientación interpretativa acordada sobre el acceso de los contribuyentes a la información intercambiada y sobre la divulgación de información específica para no contribuyentes reflejada en la información intercambiada o generada a partir de ella.

Se establece así, partiendo de que la asistencia recíproca entre Administraciones tributarias se desenvuelve en un contexto de confidencialidad, que ésta se aplica a la información «reflexiva» no específica sobre los contribuyentes (es decir, la generada a partir de la información recibida por un Estado contratante, o acerca de ésta, mediante el intercambio de información, como datos estadísticos, así como notas,

resúmenes y memorandos no específicos sobre los contribuyentes que incorporen la información intercambiada). Sin embargo, dicha información «reflexiva» no específica sobre contribuyentes podrá revelarse a terceros si la información no desvela, directa o indirectamente, la identidad de uno o varios contribuyentes y los Estados remitente y receptor se han consultado y han concluido que tal divulgación no perjudica a la Administración tributaria de ninguno de esos Estados.

Por otra parte, se aclara que la información (ya sea obtenida respecto de uno o varios contribuyentes) también podrá comunicarse al contribuyente (o a su representante) en la medida en que aquélla influya en el resultado de un asunto fiscal que le concierna a él o a los testigos. Esto implica que tal información puede ser divulgada también a las autoridades gubernamentales o judiciales encargadas de decidir si debe ser entregada al contribuyente, a su representante o a los testigos.

Además, se determina que dichas autoridades no sólo podrán utilizar la información percibida en relación con procedimientos tributarios relativos a la persona o personas para las que se recibió la información, sino que también podrán usarla para evaluar la situación fiscal de cualquier otra persona, sin que el Estado receptor esté obligado a informar ni a solicitar autorización al Estado contratante emisor respecto a dicho uso.