

Impacto en la UE de la fiscalidad del teletrabajo transfronterizo. ¿Son necesarios nuevos criterios de atribución de rentas entre los Estados miembros?

Impact of cross-border telework taxation in the EU. Are new criteria for the allocation of income between States necessary?

DIANA FERRER VIDAL*

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
ESADE Law School, URL*

Recibido: 09.12.2025 / Aceptado: 15.01.2026

DOI: 10.20318/cdt.2026.10289

Resumen: El teletrabajo en la UE, impulsado por la digitalización y la pandemia, plantea retos fiscales inéditos. La movilidad virtual desdibuja las fronteras tradicionales de la tributación, generando incertidumbre sobre el Estado competente para gravar las rentas. La figura del teletrabajador transfronterizo y del nómada digital intensifica la competencia entre Estados miembros por atraer residentes fiscales, cuestionando principios clásicos de territorialidad y residencia. Este estudio analiza el marco normativo aplicable cuando el teletrabajador opera desde un país distinto al del empleador. ¿Debe tributar en el Estado de la prestación o en el de la sede empresarial? A partir de las propuestas del Consejo Económico y Social Europeo y la normativa de Seguridad Social, se plantean criterios para armonizar la fiscalidad del teletrabajo, garantizando seguridad jurídica y simplificación administrativa.

Palabras clave: Acuerdo Marco de la Seguridad Social, Comité Económico y Social Europeo, rendimientos del trabajo, teletrabajo, transfronterizo.

Abstract: Remote work in the European Union, driven by digitalization and the pandemic, poses unprecedented tax challenges. Virtual mobility blurs traditional taxation boundaries, creating uncertainty about which State is competent to levy income. The figure of the cross-border teleworker and the digital nomad intensifies competition among Member States to attract tax residents, questioning classical principles of territoriality and residence. This study examines the regulatory framework applicable when the worker operates from a country different from that of the employer. Should taxation occur in the State of work or in the State of the company's headquarters? Based on the proposals of the European Economic and Social Committee and Social Security regulations, criteria are suggested to harmonize telework taxation, ensuring legal certainty and administrative simplification.

Keywords: cross-border, employment income, European Economic and Social Committee, Social Security Framework Agreement, telework.

Sumario: I. Introducción: de la pandemia al teletrabajo. 1. Implementación del teletrabajo en la UE como punto de partida. 2. Definición de conceptos básicos: del trabajo a distancia al teletrabajador transfronterizo. 3. Especial análisis de los trabajadores transfronterizos vs trabajadores fronterizos. ¿Pueden los trabajadores transfronterizos considerarse trabajadores transnacionales? . II. Impacto de la tributación actual del teletrabajo en los estados de la UE. 1. ¿Qué papel juegan

*diana.ferrer@esade.edu

los teletrabajadores transfronterizos en la lucha de los estados para retener y ampliar el número de residentes fiscales? 2. ¿Qué estados capturan mayor renta del teletrabajador transfronterizo? . III. ¿Son necesarios nuevos criterios de atribución de rentas en el trabajo transfronterizo? al hilo del dictamen del comité económico y social europeo. 1. Normativa actual de la fiscalidad del teletrabajo transfronterizo. 2. ¿Qué estado debería considerarse estado de la fuente en escenarios de teletrabajo transfronterizo? estado de residencia del empleador vs estado desde el que se teletrabaja. 3. Comité Económico y Social Europeo: apuesta por el estado de residencia del empleador. 4. Comparativa entre la solución propuesta por el Comité Económico y Social Europeo y la normativa actual (art. 15 mcode) 5. Propuesta del acuerdo Marco Europeo de la Seguridad Social. ¿Podría ser aplicable a la fiscalidad? . IV. Conclusiones y reflexiones finales. – V. Bibliografía.

I. Introducción: de la pandemia al teletrabajo

1. Implementación del teletrabajo en la UE como punto de partida

1. Transcurridos ya más de cinco años desde la pandemia de la COVID-19, que mantuvo cerca de cuatro mil millones de personas confinadas en sus hogares mientras la economía seguía girando, no es nada novedoso a estas alturas afirmar que el teletrabajo, que nació como la única alternativa que permitía la comunicación, ha llegado para quedarse.

2. El teletrabajo como fenómeno ha revolucionado sectores como la medicina, siendo cada vez más frecuentes las consultas médicas por videollamada o el seguimiento remoto de pacientes. También el sector de la educación se ha visto alterado proliferando los cursos online de todo tipo de grados, posgrados y cursos. El número de trabajadores que actualmente teletrabajan total o parcialmente desde su domicilio se ha visto multiplicado exponencialmente en los últimos años y no parece que esta tendencia vaya a la baja, sino más bien todo lo contrario.

3. Siendo éste el panorama actual, la fiscalidad no debería quedarse atrás y adaptarse a la nueva realidad debería ser imperativo, aunque no sorprenderé al lector si se afirma que cualquier cambio que implique cesión de soberanía fiscal suele ser percibido con reticencia por parte de los Estados. El presente estudio pretende analizar la normativa actual y concluir si es necesario una modificación legislativa que permita a los Estados sentirse cómodos con la nueva realidad.

4. Como paso previo al análisis del impacto de la fiscalidad del teletrabajo, es menester visualizar algunos datos que muestran el diferente arraigo del teletrabajo en los distintos Estados de la UE.

5. Si bien es cierto que los modelos híbridos en los que se permite teletrabajar unos días concretos a la semana son los más implementados, en el otro extremo, han irrumpido con fuerza los nómadas digitales, los cuales pueden desarrollar la totalidad de su trabajo a través de medios telemáticos, lo que permite una absoluta movilidad a cualquier jurisdicción sin necesidad de vincularse a ningún territorio.

6. En cualquier caso, el teletrabajo tiene una adopción muy dispar en los distintos Estados de la Unión Europea, tal y como muestra la Encuesta Europea de Fuerza del Trabajo de Eurostat sobre la población activa, tomando el ejercicio 2023 como último período de referencia. Respecto el trabajo *habitual* Finlandia encabeza la UE con un 22,2%, seguido de Irlanda (21,8%), Suecia (15,3%) y Bélgica (14,6%). Especialmente curioso resulta el caso de Países Bajos, que lidera con diferencia el teletrabajo ocasional, llegando a alcanzar el 38,7%, mientras que cuando se refiere a trabajo habitual cae al 13,3%. Nótese que la modalidad de teletrabajo cuenta con poca implantación en países de Europa del Este, como en Bulgaria (1,1%), Rumanía (1,2%), Grecia (1,9%) y Chipre (3,8%). La media europea se sitúa en 9,1%, situándose España en un 7,2%, prácticamente dos puntos porcentuales por debajo. Si se toma en consideración la totalidad del teletrabajo, ocasional y habitual, la media europea se sitúa en un 22,4% y España en un 14,3%.

7. No es el presente estudio un análisis sobre las bondades o desventajas del teletrabajo sino sobre su fiscalidad pero para ello es interesante conocer determinados datos para situarnos en la cuestión. Las estadísticas del teletrabajo recopilan los porcentajes de trabajadores que con apoyo digital no se desplazan al centro de trabajo, pero no especifica qué trabajadores siguen siendo residentes fiscales en otros países de la UE. A modo de ejemplo, cierto es que en Finlandia, probablemente, debido a la climatología y a las dificultades que ello supone al desplazamiento, se ha implantado de forma generalizada el teletrabajo pero sabemos que precisamente por esas mismas condiciones, Finlandia no es un país atractivo para un nómada digital. Quizás el flujo de movimiento será en sentido contrario, es decir, trasladarse a otro territorio de la UE pero seguir empleado en una empresa residente en Finlandia. De hecho, en Europa, Madeira, Lisboa, Berlín y Barcelona están entre las ciudades más atractivas para los nómadas digitales.

8. De nuevo, afloran con fuerza las cuestiones señaladas anteriormente que pueden resumirse en la siguiente reflexión: Si el teletrabajo permite el desplazamiento entre Estados, es necesario establecer normas internacionales que especifiquen qué Estado captura el beneficio generado por esa labor. El trabajo entre dos Estados ya hace años que está regulado en los Convenios para evitar la doble imposición (m) pero el teletrabajo hace imperativo revisar dichos acuerdos, tomando en consideración la opinión de la UE a través de los Dictámenes emitidos por el Comité Económico y Social Europeo (CESE). Y no será fácil alcanzar un acuerdo, puesto que no es lo mismo ser un Estado receptor de teletrabajadores que un Estado empleador de teletrabajadores residentes en otros territorios.

2. Definición de conceptos básicos: del trabajo a distancia al teletrabajador transfronterizo

9. Antes de abordar el análisis jurídico sobre el tema que nos ocupa, procede definir claramente los conceptos que juegan un papel relevante en la regulación actual; y para ello debemos acudir al art. 2 de la Ley 10/2021 de 9 de julio, del Trabajo a Distancia. Se acostumbra a asociar el trabajo a distancia al uso de tecnología, aunque *strictu sensu*, según citado artículo, se trata de una “*forma de organización del trabajo o de realización de la actividad laboral conforme a la cual esta se presta en el domicilio de la persona trabajadora o en el lugar elegido por esta, durante toda su jornada o parte de ella, con carácter regular*” en contraposición respecto al trabajo presencial que “*se presta en el centro de trabajo o en lugar determinado por la empresa.*”

10. Podría decirse que el teletrabajo es una modalidad del trabajo a distancia, siendo “*aquel trabajo a distancia que se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación*”. Por tanto, la cuestión esencial del teletrabajo y que define el hecho en si mismo, es básicamente el uso de una red de telecomunicaciones en conexión con una empresa o centro empleador.

11. En pleno s. XXI y en la era de la digitalización, se nos hace lejano pensar en trabajos a distancia sin el componente tecnológico, como pudiera ser antaño una traducción de documentos que se envían por correo postal; aunque todavía existen sectores como el del arte, en el que es posible trabajar sin conexión digital, como pudiera ser un encargo por teléfono de una ilustración, un retrato o una encuadernación. Por tanto, a día de hoy, y a pesar de existir residualmente trabajo a distancia sin apoyo tecnológico, se asocia trabajo a distancia con el teletrabajo. Así pues, todo teletrabajo es trabajo a distancia pero no todo el trabajo a distancia demanda el uso imperativo de tecnología digital.

12. A los efectos del presente estudio, es imprescindible la introducción del concepto internacional, lo que posibilita la división del teletrabajo en dos subgrupos, aquellos trabajadores que teletrabajan y residen en el mismo territorio que el empleador, y aquellos cuyo trabajo beneficia a un empleador residente en otro Estado. Y es en este escenario, cada vez más frecuente, que se adopta el término de “teletrabajador transfronterizo” pero curiosamente la normativa fiscal, a pesar de utilizarlo con frecuencia,

no lo ha definido. Sin ir más lejos, CESE ha emitido dos dictámenes sobre la materia incluyendo este mismo vocablo en el título del propio estudio, aunque no hay duda que es un término acuñado dentro del marco normativo europeo.

13. No debería sorprender que haya sido la normativa laboral quien se ha adelantado en cuanto a definiciones se refiere. En concreto, el reciente y novedoso Acuerdo Marco de la Seguridad Social, relativo a la aplicación del apartado 1 del artículo 16 del Reglamento nº 883/2004, nos brinda la siguiente definición de “teletrabajo transfronterizo” que merece la pena transcribir:

«teletrabajo transfronterizo»: toda actividad que pueda ejercerse desde cualquier lugar y que podría realizarse en los locales o en el domicilio del empleador y que:

1. se lleva a cabo en uno o varios Estados miembros distintos de aquel en el que están situados los locales o el domicilio del empresario, y
2. se basa en las tecnologías de la información para permanecer conectado con el entorno de trabajo del empleador o de la empresa, así como con los interesados/clientes, a fin de cumplir las tareas que el empleador o los clientes asignen al trabajador, en el caso de los trabajadores por cuenta propia.

14. Por tanto, según la definición que nos brinda el Acuerdo Marco consensuado en el seno de la UE, un trabajador que teletrabaja desde un Estado miembro para un empleador en otro Estado miembro se considera teletrabajador transfronterizo. Obsérvese que no requiere de dos Estados que compartan frontera, sino únicamente que sean Estados miembros y que el trabajo se desarrolle con tecnologías de la información. Se analizará a continuación si en la fiscalidad el significado discurre en el mismo sendero o existen matices.

3. Especial análisis de los trabajadores transfronterizos vs trabajadores fronterizos. ¿Pueden los trabajadores transfronterizos considerarse trabajadores transnacionales?

15. En menester perfilar la definición de los conceptos y cómo el contexto actual puede incluso modificar su significado. La reflexión que nos ocupa es saber si existe una diferencia clara entre trabajador transfronterizo y trabajador fronterizo. De hecho, algunos CDI entre dos territorios fronterizos abordan la cuestión. Si nos centramos en las definiciones que ofrece la Real Academia Española, como sinónimo de “fronterizo” proporciona términos como *límitrofe*, *colindante*, *contiguo* o *vecino*. En cambio, “transfronterizo” es un adjetivo que se refiere a “*aquel que traspasa fronteras, el que opera por encima de las fronteras*”.

16. En esta misma línea se sitúa el artículo 1f) del Reglamento (CE) nº 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo de 29 abril de 2004, sobre coordinación de los sistemas de Seguridad Social, que define el trabajador fronterizo como “*toda persona que realice una actividad por cuenta ajena o propia en un Estado miembro y resida en otro Estado miembro al que regrese normalmente a diario o al menos una vez por semana*”. También algunos CDI, como el de España-Portugal cuyo art. 15.4 especifica que “*un trabajador fronterizo es aquel que tenga una vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día*”. Se trata de contribuyentes que viven en zonas fronterizas *stricto sensu*.

17. Así, mientras el concepto “fronterizo” está debidamente definido en la normativa europea, el término “transfronterizo” no lo está, lo cual es sorprendente en la medida en que se utiliza con frecuencia en informes y estudios. En cualquier caso, en contraposición el término “fronterizo” y tomando como base la regulación laboral, entendemos que en el caso de trabajadores transfronterizos, la actividad se desarrolla en un Estado miembro distinto del de residencia del empleado, independientemente de la proximidad de la frontera física. Quizás el término más adecuado y que no originaría confusiones es del “transnacional”, tal y como acertadamente proponer EXTREMERA. La precisión no es baladí en la medida en que, según la mayoría de CDI la renta de trabajo ocasionada por un trabajador fronterizo

tributará en sede de residencia, mientras que en el caso de trabajadores “transnacionales” pueden tributar en el Estado de la empresa.

18. Los escenarios actuales se complican en la medida en que el trabajador se convierte en *teletrabajador*, el cual puede “teletrabajar” desde una zona fronteriza o para cualquier otro Estado miembro con el que no se comparta frontera. Es precisamente en este aspecto en el que aflora la siguiente reflexión: si el trabajador teletrabaja desde su Estado de residencia y ya no es necesario “cruzar la frontera a diario”, ¿qué diferencia existe entre un trabajador que reside y teletrabaja desde una zona fronteriza en España para una empresa portuguesa de aquel trabajador que también reside y teletrabaja desde España pero lo hace para una empresa residente en Países Bajos? La irrupción del teletrabajo ha afectado tanto a trabajadores fronterizos como a los transnacionales, lo que debería hacernos plantear si no se merecen ambas situaciones el mismo tratamiento fiscal. A estos efectos se indica que, efectuada esta precisión terminológica no menor, en el presente trabajo nos referimos a trabajador transfronterizo como aquel trabajador transnacional que reside en un Estado miembro cuyo empleador reside en otro Estado miembro.

19. Por último, no podíamos finalizar este apartado sin aludir al concepto de *nómada digital*, definido por CARRASCOSA BERMEJO como aquellos “teletrabajadores que viajan continuamente sin asentarse en ningún lugar específico. Pueden ser definidos como teletrabajadores por cuenta ajena o propia digitalizados que llevan a cabo su actividad de forma itinerante siempre que puedan conectarse a la red”. Otra cosa es que a pesar de poder trabajar en remoto la totalidad de su tiempo, decidan establecerse en un territorio de manera más fija, lo que les puede llevar a crear vínculos con una jurisdicción en concreto y de ahí la generación de una residencia fiscal. Por tanto, un trabajador transfronterizo se mueve habitualmente entre dos Estados pero un *nómada digital* utiliza la tecnología para trabajar en remoto desde cualquier lugar.

II. Impacto de la tributación del teletrabajo en los estados de la UE

1. ¿Qué papel juegan los teletrabajadores transfronterizos en la lucha de los Estados para retener y ampliar el número de residentes fiscales?

20. El papel de los teletrabajadores transfronterizos y los *nómadas digitales* es absolutamente crucial en la carrera de los Estados para retener y ampliar el número de residentes fiscales, ya que su creciente movilidad desafía las premisas fiscales tradicionales e impulsa la competencia entre jurisdicciones.

21. Esta nueva realidad del trabajo a distancia, acentuada evidentemente por la digitalización en la pandemia de la Covid-19, ha convertido a los teletrabajadores en un recurso económico muy cotizado. La primera consecuencia directa que el aumento del teletrabajo ha conferido a los individuos es un alto grado de flexibilidad para realizar sus funciones desde cualquier lugar, rompiendo la necesaria coincidencia entre el lugar de trabajo del empleado y la sede del empleador. Sin duda es comprensible que esta flexibilidad permita a los teletrabajadores optar por trasladar su residencia fiscal en aquellos territorios con una fiscalidad más favorable, abriendo la puerta a estrategias de planificación fiscal personal.

22. Este nuevo escenario obliga a las administraciones tributarias a revisar los criterios de residencia fiscal, especialmente en casos donde existe una desconexión entre el lugar de trabajo y el de residencia, lo que genera una inevitable consecuencia: la competencia fiscal entre Estados. En otras palabras, la flexibilidad puede incentivar una “carrera a la baja” entre países que ofrecen regímenes fiscales atractivos para captar contribuyentes móviles, como los *nómadas digitales*. Todo ello tiene un impacto directo sobre la recaudación tributaria, puesto que determinados Estados de la UE con una alta tributación pueden ver reducida su base imponible si los contribuyentes con mayor capacidad económica trasladan su residencia a territorios con fiscalidad más laxa.

23. En este sentido, es interesante realizar una reflexión previa y plantearnos cómo es el teletrabajador medio. Según un estudio reciente del 2024, el perfil medio del teletrabajador en España tiene entre 25 y 44 años, cuenta con estudios superiores y reside en las grandes ciudades con un salario medio de más de 36.000 euros. Los sectores más proclives para permitir a sus trabajadores desempeñar sus funciones en remoto son la tecnología, la consultoría y las finanzas, que en general ofrecen más flexibilidad y mejor remuneración. Estos datos no son triviales, en la medida en que, cuanta más preparación tenga el teletrabajador se situará en un rango superior de sueldo, lo cual no ha pasado desapercibido por los Estados miembros que no quieren perderse la recaudación generada por los trabajadores transfronterizos. No son pocos los estudios económicos que demuestran el impacto económico del teletrabajo en la productividad. Es obvio que ningún Estado de la UE quiera renunciar a esta porción significativa del mercado.

24. En resumen, el teletrabajador transfronterizo actúa como catalizador de la competencia fiscal, obligando a los Estados a adaptar sus normativas, especialmente para atraer a estos “nuevos contribuyentes”.

2. ¿Qué Estados capturan mayor renta del teletrabajador transfronterizo?

25. Aunque las fuentes actuales proporcionan más información sobre las estrategias de atracción (visados y regímenes fiscales favorables) que sobre datos macroeconómicos de recaudación neta de teletrabajadores transfronterizos, podemos identificar los Estados que están tomando medidas activas para captar esta base imponible y aquellos que tradicionalmente han sido grandes receptores de trabajo transfronterizo.

26. Ante el actual contexto de alta movilidad, los Estados no únicamente pretenden capturar la renta del teletrabajador sino que algunos de ellos dan un paso más allá proporcionando regímenes fiscales para atraer a nuevos trabajadores. España es uno de ellos pero no el único; también Portugal e Italia se sumaron a la carrera de ser un país de acogida de nuevos nómadas digitales, aunque estos dos últimos territorios han limitado los incentivos de su propio régimen. No debe ser casualidad que se trate de territorios en los que la climatología, la calidad y el coste de vida llegan a ser factores clave en la decisión de establecerse en otro país.

27. Varios Estados europeos han adoptado regímenes preferenciales o visados especiales para atraer teletrabajadores internacionales y convertirlos en residentes fiscales. En el caso de España el régimen de impatriados, conocido popularmente como Ley Beckham, hace años que funciona cuya finalidad es la atracción de talento extranjero proporcionando una tributación al tipo del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (24%) sobre los primeros 600.000 euros, frente al tipo impositivo marginal máximo de IRPF del 47% durante el año de traslado y los cinco sucesivos. La novedad consiste en que los trabajadores que se instalen en España pero que teletrabajen para una empresa no residente en territorio español y obtengan el visado de nómada digital también podrán acogerse a ese régimen favorable. Este tipo de políticas fiscales tienen una mirada más larga que pretende no únicamente capturar la renta de nuevos residentes fiscales sino también la tributación asociada a su consumo.

28. En el siguiente bloque se analizarán cuáles son las normas actuales de reparto de la potestad tributaria pero se adelanta en este epígrafe la existencia real de un riesgo de pérdida de recaudación percibido por aquellos Estados que albergan empresas que ofrecen la posibilidad de teletrabajar desde el extranjero. Las normas fiscales tradicionales basadas en el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCD) están construidas sobre la premisa de la presencia física del trabajador, lo que las deja alejadas de la realidad actual del teletrabajo. Si un trabajador no residente teletrabaja íntegramente desde el extranjero para una empresa residente en territorio español, España no estaría habilitada para gravar su salario según el artículo 15 del MCOCD, incluso si la retribución es soportada por la empresa española y los servicios se aprovechan en España.

29. En estos escenarios de “teletrabajo puro” desde el extranjero, la potestad tributaria queda enteramente en manos del Estado de residencia del empleado. En cambio, en los casos de trabajadores transfronterizos que no teletrabajan un 100%, la normativa actual, a través de los Convenios bilaterales suscritos entre los Estados, prevé que dos jurisdicciones puedan repartirse la potestad tributaria según el tiempo real de permanencia en cada uno de ellos, siempre que se cumplan determinados requisitos. La UE se ha pronunciado sobre el modelo actual de asignación de la imposición y propone cambios sustanciales al respecto, cuyo análisis es la base del presente estudio.

30. En este sentido se ha pronunciado la profesora ESCRIBANO quien sugiere a España, o a cualquier otro Estado, que explore la posibilidad de eliminar la exigencia de la presencia física del trabajo en el territorio de la fuente cuando el empleado está contratado por una empresa residente en el Estado de residencia del empleador. Ello supondría que en escenarios de “teletrabajo puro” en los que el trabajador teletrabaja desde su domicilio y no ha habido desplazamiento alguno, el Estado del pagador podría capturar parte de la renta del trabajo generada por un trabajador al que quizás no ha visto físicamente en todo el año pero sí le ha estado pagando el sueldo y su servicio ha sido aprovechado en dicho territorio.

31. A fecha de hoy no tenemos datos actuales que clasifiquen los países de la UE entre aquellos que más teletrabajadores no residentes atraen *versus* aquellos que cuentan con empresas que contratan teletrabajadores no residentes. Ciertamente contamos con los datos de teletrabajo en los distintos Estados de la UE pero en esas cifras no se pueden cuantificar los trabajadores que ya eran residentes y teletrabajan para empresas residentes en su mismo Estado respecto de los que teletrabajan desde un territorio para empresas no residentes. En este sentido, es curioso leer como el Parlamento Europeo, a través de una publicación de la Dirección General de Estudios, ya en 1995 alertó de la falta de datos sobre esta cuestión, señalando que “el análisis cuantitativo exacto del fenómeno transfronterizo presenta importantes dificultades, dada la falta de elementos estadísticos confiables. En efecto, a nivel europeo no existen cifras recientes compiladas sobre la base de un sistema normalizado y armonizado. Ni la Comunidad Europea ni la OCDE ni el Consejo de Europa disponen de datos exactos”, reflexión que podría ser aplicable en nuestros días.

32. Aun así, y tomando con cautela dicho estudio en la medida en que hace treinta años no existía el fenómeno del teletrabajo, el citado estudio del Parlamento Europeo basándose en datos disponibles de la Seguridad Social, concluye que por aquel entonces Francia, Italia, Bélgica, Alemania y Austria se podían considerar como los “países suministradores” de mayor mano de obra transfronteriza, mientras que Suiza, Luxemburgo, Alemania, Mónaco y los Países Bajos son los principales receptores. No debe olvidarse que este estudio tenía como muestra, entre otros, aquellos trabajadores que residiendo en una zona fronteriza la mayoría de ellos volvía a dormir a casa cruzando la frontera cada día o al menos una o dos veces por semana.

33. En todo caso, este estudio demuestra que algunos Estados europeos ya eran en esos tiempos y siguen siéndolo, centros de trabajo y sedes de empresas que atraían talento extranjero. Ahora, con el teletrabajo, otros Estados como España, Italia o Portugal, con sus visados especiales para teletrabajadores internacionales, pretenden capturar impuestos derivados de nuevas residencias fiscales.

III. ¿Son necesarios nuevos criterios de atribución de rentas en el teletrabajo transfronterizo? al hilo del dictamen del Comité Económico y Social Europeo

1. Normativa actual de la fiscalidad del teletrabajo transfronterizo

34. En un contexto de creciente movilidad laboral y digitalización, comprender dónde tributan los teletrabajadores transfronterizos se ha convertido en una cuestión clave para garantizar la seguridad jurídica y evitar la doble imposición. La fiscalidad del teletrabajo plantea desafíos inéditos que requieren una revisión crítica de los convenios internacionales y de las normas internas de los Estados.

35. Los convenios suscritos entre los distintos Estados para evitar la doble imposición regulan en su artículo 15 el reparto de la potestad tributaria respecto a la renta del trabajo. De su lectura se desprende que entran en juego dos jurisdicciones: el Estado de residencia del trabajador y el Estado en el que este se desplaza y realiza su trabajo. Sin embargo, hoy puede aparecer con frecuencia un tercer actor: el Estado desde donde el trabajador teletrabaja, que puede coincidir o no con el de residencia. Por ejemplo, un residente en España que trabaja para una empresa en Berlín puede teletrabajar algunos días desde una isla griega, lo que complica la determinación del Estado competente para gravar la renta.

36. La casuística en cuestiones de residencia y desplazamiento es enorme. Antes del Covid-19 era habitual la presencia física para ejercer un empleo en otro Estado, e incluso este desplazamiento podía motivar un cambio de residencia fiscal. Ahora, la posibilidad de trabajar en remoto permite no desplazarse al país del empleador o hacerlo desde un tercer Estado, alterando la residencia original. Como señala MORIES JIMÉNEZ, podemos encontrarnos con trabajadores que antes desarrollaban su labor en España y ahora se trasladan fuera por motivos de teletrabajo internacional, lo que obliga a analizar si España pierde recaudación. También hay casos inversos: teletrabajadores que no eran residentes fiscales y eligen España para trabajar en remoto para empresas situadas dentro o fuera del territorio.

37. Antes de extraer conclusiones, es necesario revisar la regulación internacional. Actualmente, son los convenios para evitar la doble imposición los que resuelven el reparto de potestad tributaria, junto con la normativa interna aplicable en ausencia de convenio, algo poco frecuente entre países de la UE por su amplia red de acuerdos bilaterales. La regla general atribuye la tributación al Estado de residencia, evitando la doble imposición. No obstante, el Estado de la fuente, es decir, el país donde se realiza físicamente el trabajo también puede gravar la renta si se cumplen ciertos requisitos que acrediten la vinculación del trabajador con ese territorio. En concreto, el Estado fuente podrá gravar la renta si el trabajador permanece más de 183 días en su territorio. Si la estancia es menor, podrá hacerlo cuando el pagador sea una empresa residente en el Estado fuente o tenga un establecimiento permanente (EP) desde el que se asume el pago del salario. Pero inclusive en este supuesto, la presencia física es imprescindible: sin ella no hay potestad para gravar. A título de ejemplo, si un residente belga trabaja para una empresa belga un 25% desde Bruselas y un 75% desde Málaga, España podrá gravar ese 75%. Ahora bien, si la proporción se invierte, España no podrá gravar ese 25%, salvo que la empresa pagadora sea española. Ahora bien, si ese mismo trabajador belga, aunque trabaje para una empresa española, teletrabaja 100% en remoto desde Bruselas, España carece de potestad para gravar renta alguna.

38. En todo caso, la tributación se limita a los días efectivamente trabajados en el territorio, lo que generará una doble imposición, puesto que el trabajador deberá tributar en su país de residencia por todas sus rentas mundiales y en el país fuente únicamente por las rentas generadas en su territorio. Es el Estado de residencia el que debe diseñar mecanismos para eliminar esa doble imposición internacional.

39. Los convenios parten de la premisa de que el Estado de la fuente coincide con el del empleador y el lugar de trabajo, algo que el teletrabajo desvirtúa. La falta de armonización normativa en la UE genera incertidumbre para trabajadores y empresas. El teletrabajo rompe el esquema clásico y plantea retos como definir el Estado fuente, evitar la doble imposición y garantizar seguridad jurídica. En conclusión, la movilidad digital exige adaptar los convenios internacionales y las normas internas a una realidad en la que el lugar de trabajo ya no es fijo. La coordinación internacional y la adopción de soluciones normativas innovadoras son imprescindibles para afrontar este nuevo escenario.

2. ¿Qué Estado debería considerarse Estado de la fuente en escenarios de teletrabajo transfronterizo?

40. La reflexión que corresponde ahora es determinar a qué jurisdicciones les beneficia la regulación actual en escenarios donde el teletrabajo se aproxima al cien por cien. Pensemos en empresas

multinacionales que operan sin oficinas físicas y con miles de empleados trabajando en remoto desde distintos lugares del mundo. Este modelo de gestión empresarial y de relación laboral no es una hipótesis futura; ya existe y todo indica que ha llegado para quedarse. La tecnología y la globalización han permitido que el lugar físico del trabajo pierda relevancia, pero esta transformación plantea interrogantes fiscales que los convenios internacionales aún no han resuelto.

41. En estos nuevos modelos de teletrabajo puede aparecer un tercer Estado desde el cual se desarrolla, al menos parcialmente, la actividad laboral sin ser el Estado de residencia del trabajador ni el del empleador. Surge entonces la cuestión clave: ¿qué debe considerarse Estado de la fuente? ¿El Estado desde el que el trabajador teletrabaja? ¿El Estado donde se ubica el centro de trabajo al que pertenece el empleado? ¿O el Estado de residencia del empleador, que no necesariamente coincide con el territorio del centro de trabajo? Incluso podría suceder que el empleador carezca de un centro físico, lo que complica aún más la identificación del Estado fuente.

42. La lectura del artículo 15 del MCOCDE permite intuir que se exige presencia física en el Estado fuente, algo lógico si se considera el contexto prepandemia en el que se redactó. El texto utiliza expresiones como “desarrollar” o “ejercer” el trabajo dependiente en el otro Estado contratante, lo que implica desplazamiento. Esta interpretación se confirma en los Comentarios al artículo 15, donde se establece que el trabajo por cuenta ajena se considera realizado en el lugar donde el empleado está físicamente presente cuando ejecuta las actividades por las que recibe la remuneración. En consecuencia, un residente de un Estado que percibe una renta por trabajo dependiente no puede ser gravado en otro Estado solo porque los resultados de su trabajo se exploten allí. No hay duda: el Estado fuente es aquel donde el trabajador presta físicamente sus servicios. En otras palabras, la normativa actual no deja margen de interpretación: el derecho de gravamen corresponde al Estado donde el trabajador permanece físicamente, como confirma la consulta V2223-22.

43. Este criterio deja fuera de la potestad tributaria al Estado de residencia del empleador o del EP que soporta el pago, salvo que coincida con el Estado donde el trabajador está presente. Se insiste en que el artículo 15 se redactó bajo la premisa de que el lugar de trabajo y el del empleador coinciden, algo que el teletrabajo desvirtúa. Hoy, la movilidad digital permite escenarios impensables hace una década, y la normativa internacional no ha evolucionado al mismo ritmo.

44. Imagínese un caso práctico: un residente en Irlanda teletrabaja varios meses al año desde España para una empresa con sede en Dinamarca, sin desplazarse nunca a territorio danés. Aquí intervienen tres jurisdicciones: Irlanda como Estado de residencia, España como lugar de presencia física y Dinamarca como sede del empleador. ¿Cuál es el CDI a tomar en consideración, el de Irlanda-España o Irlanda-Dinamarca? En virtud de la normativa actual, claramente el CDI aplicable sería el de Irlanda-España; Irlanda, como Estado de residencia y España, como Estado fuente, puesto que sigue primando la presencia física. Ahora bien, que la normativa no genere duda no implica que no deba ser cuestionada.

45. Es precisamente en supuestos como éste que aflora el debate: ¿debería considerarse Estado fuente el país desde el que teletrabaja el empleado o el Estado que soporta el coste salarial? España podría alegar que el trabajador utiliza infraestructuras públicas durante su estancia, mientras que Dinamarca podría sostener que, aunque no hay desplazamiento, es su centro de trabajo quien financia el salario y deduce el gasto en su Impuesto sobre Sociedades. La elección del Estado fuente no es solo una cuestión técnica, sino también de eficiencia práctica. La tributación en el Estado fuente se articula mediante retenciones que efectúa el empleador, lo que exige conocer la residencia del trabajador, que puede variar, así como la normativa aplicable en cada territorio. Esta incertidumbre complica la gestión para las empresas y para las administraciones tributarias. En cualquier caso, este ejemplo ilustra la tensión entre el criterio de presencia física y la realidad económica del vínculo laboral.

46. La falta de actualización del MCOCDE y de los convenios bilaterales evidencia la necesidad de una normativa que incorpore el teletrabajo en sus disposiciones. La UE, consciente de esta problemática, estudia soluciones que armonicen criterios y eviten la doble imposición. Una directiva específica debería definir qué se entiende por Estado fuente en escenarios de teletrabajo, establecer reglas claras sobre la tributación proporcional según días trabajados en cada país y coordinarse con los regímenes de visados para nómadas digitales. Además, debería contemplar mecanismos para simplificar las obligaciones de retención y declaración, reduciendo la carga administrativa para las empresas. La libertad que una empresa decide otorgarle a sus trabajadores para teletrabajar en remoto desde cualquier lugar del planeta tiene enormes implicaciones tributarias para los Estados afectados.

47. En conclusión, el teletrabajo global plantea un desafío sin precedentes para la fiscalidad internacional. El criterio de presencia física, aunque útil, resulta insuficiente en un contexto donde el lugar de trabajo es dinámico y puede cambiar varias veces al año. La UE tiene la oportunidad de liderar una reforma que combine seguridad jurídica, eficiencia administrativa y equidad tributaria. Solo así se garantizará que los Estados mantengan su capacidad recaudatoria sin frenar la movilidad laboral que caracteriza la economía digital. La adaptación normativa no es opcional: es una necesidad urgente para responder a un modelo productivo que ya es presente y que seguirá expandiéndose en los próximos años.

3. Comité Económico y Social Europeo: Apuesta por el Estado de residencia del empleador

48. La UE ha canalizado la preocupación por la fiscalidad del teletrabajo a través del Comité Económico y Social Europeo (CESE), el cual, consciente del reto que supone para la fiscalidad la enorme movilidad en el entorno laboral, y sabedor que el art. 15 del MCOCDE puede quedar obsoleto, ha emitido dos Dictámenes sobre la cuestión, ambos presididos por el mismo ponente, Krister Andersson (ECO/585 de 5/7/2022 – Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores y C/2024/2479 de 14/2/2024 – Fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos en todo el mundo e impacto en la UE).

49. Ambos dictámenes incorporan el término “Teletrabajadores transfronterizos” y ciertamente puede pensarse que en realidad se refiere a trabajadores *fronterizos* al poner como ejemplo la compensación de tributación que han pactado Francia y el cantón de Ginebra (Suiza). Sin embargo, también hace referencia al art. 15 MCOCDE, que como se sabe, aplica a trabajadores transfronterizos o transnacionales. En cualquier caso, la reflexión pasa por determinar si la solución propuesta podría ser aplicable tanto a trabajadores que cruzan la frontera a diario como aquellos que son transfronterizos.

50. La UE reconoce que el auge del teletrabajo transfronterizo, impulsado exponencialmente por la pandemia de la COVID-19, ha provocado que la premisa tradicional sobre lugar de desempeño del trabajo haya quedado obsoleta (*lex loci laboris*). Gracias a las nuevas tecnologías, una persona puede realizar su actividad laboral desde cualquier lugar, rompiendo el vínculo territorial entre las oficinas de la empresa y el lugar donde se prestan los servicios. Partiendo de un ejemplo propuesto por el CESE, imagínese un trabajador que se desplazaba desde el País A (residencia) al País B (oficina del empleador) cinco días a la semana. Sus ingresos se gravaban tradicionalmente en el País B. Pero si ahora la persona ya no se desplaza al lugar de trabajo, sino que trabaja desde su domicilio en el País A para el empleador del País B, el derecho de gravar pasa de un país al otro. Sin embargo, continúa el Dictamen, “*el trabajo realizado para el empleador en el país B es el mismo que antes y el cambio se debe únicamente a la evolución tecnológica y la naturaleza cambiante del mercado laboral*”. Según el MCOCDE si el trabajador no se desplaza físicamente al país del empleador y teletrabaja desde su país de residencia, el Estado fuente no podrá gravar dichas rentas.

51. La solución propuesta por el CESE prima la residencia del Estado que genera el trabajo. En concreto, propone un sistema basado en la tributación en el Estado de residencia del empleador, precisamente porque la nueva realidad del teletrabajo rompe la coincidencia tradicional entre la ubicación del empleador y el lugar efectivo de trabajo. De hecho, el CESE, reconociendo los retos y las complejidades

del teletrabajo transfronterizo, propone una simplificación del sistema que consiste en la tributación *en exclusiva* de los ingresos salariales en el país de residencia del empleador. El argumento principal es que, dado que el trabajo se realiza para el empleador del País B, el derecho de gravar la renta debería permanecer en el País B (la empresa), ya que los costes salariales son deducibles para el cálculo del Impuesto de Sociedades en el País B. En concreto, recomienda la imposición de un umbral de 96 días en el país de residencia como límite. En palabras textuales, desde la UE se señala que “*una posibilidad sería que los Estados miembros aceptaran gravar únicamente al trabajador en caso de que el número de jornadas trabajadas en el país de que se trate supere los 96 días por año natural*”. Ello supone un matiz increíblemente importante respecto los Convenios actuales.

52. ¿A qué se refiere el umbral de los 96 días? ¿es equiparable al de 183 días establecido en el MCOCDE? No exactamente. De hecho, el CESE pretende simplificar la vida al teletrabajador y evitarle, en la medida de lo posible, que deba presentar dos declaraciones de renta. Esta propuesta tiene como objetivo establecer un límite de mínimos proponiendo que los Estados miembros podrían aceptar gravar al trabajador en su país de residencia solo si el número de jornadas trabajadas en dicho país supera los 96 días por año natural. La consecuencia práctica es clara: si el teletrabajador no supera los 96 días trabajando desde su país de residencia, se mantiene la tributación exclusiva en el Estado del empleador, evitando así la doble imposición y la carga administrativa de dos declaraciones.

53. En este mismo sentido, nos recuerda EXTREMERA, ya se pronunció en 2012 el TJUE en relación a la Seguridad Social, entendiendo que el “lugar del ejercicio de una actividad corresponde al derecho de la UE y no al derecho de los diferentes Estados miembros, ante el riesgo de que concurren definiciones contradictorias que ocasionen una doble cotización que penaliza al trabajador que ha ejercido su derecho a la libre circulación consagrado por el Derecho de la Unión”. La finalidad última es la de proteger al trabajador de un exceso de burocracia y duplicidad de declaraciones.

54. Sin embargo, el CESE reconoce que este nuevo criterio causaría una pérdida de ingresos en el Estado de residencia del trabajador, país desde el que teletrabaja y se utilizan los servicios públicos. Por ello se propone un mecanismo de reparto de ingresos para compensar la pérdida de ingresos fiscales en el Estado de residencia. ¿Y cómo debería funcionar este mecanismo? En nuestra opinión aquí se ubica la verdadera complejidad de la cuestión, la cual no es resuelta ni mucho menos por el CESE, quien únicamente sugiere que dicha compensación tenga en cuenta los días reales que el trabajador ha estado en cada territorio a través de un mecanismo de ventanilla única. Por tanto, la idea de “gravar la totalidad” en el Estado del empleador, tal como propone el CESE, no eximiría al pagador de la tarea de “rastrear” la residencia del trabajador, sino que transferiría esta obligación de notificación al empleador para que el sistema de reparto de ingresos pudiera funcionar. El CESE propone utilizar una “ventanilla única” (similar a la del IVA) en la que el empleador comunicaría los días trabajados por el empleado en cada país, permitiendo a las autoridades tributarias desglosar los ingresos a gravar.

55. Otra sugerencia de compensación es la utilización de algún índice macroeconómico, y aunque el documento no especifica índices reconocidos como el PIB, sí menciona como ejemplo el acuerdo bilateral que han alcanzado Francia y Suiza con el cantón de Ginebra. En virtud de dicho acuerdo, un trabajador que residente en Francia pero que trabaja para una empresa de Ginebra, seguirá tributando exclusivamente en Ginebra si teletrabaja desde Francia en un porcentaje igual o inferior al 40%, que son los ya conocidos 96 días sobre un total de 240 días totales laborables. En casos como el descrito, Ginebra pagará a Francia una compensación del 3,5% de los ingresos fiscales. *A sensu contrario*, si el trabajador teletrabaja desde Francia, su país de residencia, más del 40%, este acuerdo no aplica, lo que supone la aplicación del MCOCDE y su más que posible tributación en ambos estados en función del tiempo transcurrido en cada jurisdicción.

56. Es relevante mencionar que el acuerdo de compensación suscrito entre Francia y el cantón de Ginebra (Suiza) hace referencia a los trabajadores fronterizos y no transfronterizos. Ahora bien, si

ambos, tanto el trabajador fronterizo como el transfronterizo son teletrabajadores, ¿tendrá sentido seguir diferenciando ambos conceptos? ¿Debe ser la tributación distinta cuando ambos no se desplazan al centro de trabajo? Piénsese que los CDI's suelen ser más restrictivos y con frecuencia requieren que la residencia y el lugar de trabajo se encuentren en una zona fronteriza *strictu sensu*, que puede definir de manera bilateral cada Convenio. Quizás sería oportuno revisar los CDI's también en este aspecto. En este sentido, la posibilidad de compensación entre Estados no debería quedar reservada a Estados fronterizos, aunque ello merece ciertamente una profunda reflexión en cuanto a su aplicación práctica.

57. No parece una idea descabellada pretender que los Estados analicen sus transferencias netas de trabajadores a nivel global y establezcan reglas de compensación a partir de datos agregados de recaudación y días trabajados en el país de residencia. Ello permitiría a las autoridades tributarias dividir los ingresos sin necesidad de realizar un seguimiento individual detallado de los días de presencia de cada trabajador. Con este dato podría definirse el porcentaje de compensación, partiendo por ejemplo del volumen total de ingresos salariales generados por los teletrabajadores de un sector ponderando el coste medio de los servicios públicos, con el objetivo de repartir de manera equitativa el total de la recaudación entre Estados y no sobrecargar al trabajador con obligaciones fiscales en más de una jurisdicción.

4. Comparativa entre la solución propuesta por el Comité Económico y Social Europeo y la normativa actual (art. 15 MCOCDE)

58. Nótese que si bien es cierto que el CESE parte de la no coincidencia entre Estado del empleador y Estado desde el cual se desempeña el trabajo, sí parece que asume que el trabajador teletrabaja desde su Estado de residencia. Sin embargo, la actual movilidad nos lleva a modelos triangulares en los cuales el trabajador residente en el País A, trabaja para un empleador residente en el País B pero lo hace intermitentemente desde el País C.

59. Recordemos el ejemplo anterior y veamos cómo se analiza en aplicación de la propuesta del CESE; una propuesta que a nuestro modo de ver, tratándose de teletrabajo, debería ser igualmente aplicable tanto a trabajadores fronterizos como transfronterizos. Un residente irlandés que trabaja en remoto para una empresa danesa, permaneciendo el 30% de los días en Irlanda y el restante 70% en España. Si bien según el art. 15 MCOCDE el Estado fuente que podría gravar el 70% de los ingresos salariales sería España, si se aplica la recomendación del CESE, al no permanecer el trabajador más de 96 días en su país de residencia (Irlanda), tributaría en Dinamarca la totalidad del rendimiento del trabajo.

60. Obsérvese la abismal diferencia que existe entre la aplicación del criterio actualmente vigente en los Convenios y la propuesta del CESE. Según el art. 15 del MCOCDE el trabajador debería presentar dos declaraciones, una en España como no residente sobre el 70% de su renta laboral y otra por la totalidad de sus rentas en Irlanda como residente fiscal, jurisdicción que le proporcionaría la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición. En cambio, si se aplicase la propuesta del CESE, el trabajador únicamente debería presentar una única declaración en el país del empleador, en nuestro caso, Dinamarca.

61. Si se simplifica el ejemplo y la empresa empleadora fuera residente en territorio español (y no danesa), teletrabajando el empleado en un 70% desde España y en un 30% desde su estado de residencia, Irlanda, también la resolución sería distinta. Así, según el actual art. 15 CDI entre España-Irlanda, España podría capturar el 70% de la renta generada en su territorio como no residente, e igualmente el trabajador debería presentar su declaración en Irlanda por la totalidad de la renta y aplicar la deducción para evitar la doble imposición. En cambio, si se aplicara la propuesta del CESE, la Administración Tributaria española podría capturar el 100% de los ingresos y el trabajador únicamente debería presentar una única declaración.

62. En resumen, la propuesta del CESE no asume la coincidencia entre el lugar de trabajo y la

residencia del empleador, sino que se centra en el vínculo con el empleador como solución de simplificación para la fiscalidad, aunque esto requiere un mecanismo compensatorio de recaudación para el Estado donde reside físicamente el trabajador. A su vez, también acompaña esta medida de una sugerencia a los Estados miembros instándoles a que cualquier medida que tomen procure evitar la discriminación fiscal entre trabajadores presenciales y teletrabajadores, así como revisar los convenios de doble imposición para adaptarlos a la nueva realidad digital. De hecho, el objetivo final es el establecimiento de un marco legal armonizado en la UE que facilite la movilidad laboral sin penalizaciones fiscales.

5. Propuesta de Acuerdo Marco Europeo de la Seguridad Social. ¿Podría ser aplicable a la Fiscalidad?

63. Si en términos de fiscalidad la nueva realidad del teletrabajo genera debate y está siendo compleja de regular a nivel comunitario, de igual forma la aplicación de las normas de Seguridad Social también necesitaban una revisión adaptada al nuevo contexto. La pregunta es sencilla, tal y como la formula EXTREMERA MÉNDEZ, cabe cuestionarse si “a este tipo de trabajadores se les debería aplicar la ley de Seguridad Social del Estado en el que desarrollan su actividad de forma remota o, por el contrario, deberían quedar asegurados en el Estado donde han sido contratados”.

64. A pesar de compartir la misma inquietud, a diferencia de la regulación fiscal, a nivel de Seguridad Social se ha dado un paso realmente importante con la aprobación del Acuerdo Marco relativo a la aplicación del apartado 1 del artículo 16 del Reglamento (CE) n.º 883/2004 en los casos de teletrabajo transfronterizo habitual. En puridad, dicho Acuerdo se basa en el apartado 1 del art. 16 del Reglamento (CE) n.º 883/2004, que permite a las autoridades competentes o instituciones designadas por los Estados signatarios establecer de común acuerdo excepciones a las normas de conflicto. Podría decirse que esta disposición se configura como una “cláusula de escape”. Recuerde el lector que a diferencia de lo que ocurre en la normativa fiscal, el Acuerdo Marco sí ha definido qué debe entenderse por teletrabajador transfronterizo.

65. Tal y como sucede en el ámbito de la fiscalidad, la normativa laboral ya contaba con una regulación acerca de trabajadores que ejercen la actividad laboral en dos o más Estados miembros. En concreto, el art. 13 del Reglamento 883/2004 establece que la legislación aplicable cambia al Estado de la empresa si el trabajador realiza allí una “parte sustancial de su actividad”. Tradicionalmente, esto se definía como el 25% del tiempo de trabajo total, el cual ha sido ampliado hasta el 50% por el Acuerdo Marco. Pero el contenido más relevante del citado Acuerdo Marco permite al trabajador, previa solicitud del empresario o del trabajador al Estado del empleador, estar sujetos a la legislación de Seguridad Social del Estado en el que el empresario tenga su sede o su domicilio siempre y cuando el teletrabajo transfronterizo realizado en el Estado de residencia sea inferior al 50% del tiempo de trabajo total. Por tanto, al elevar el umbral del 25% (norma anterior de “parte sustancial”) al 50%, el Acuerdo Marco permite a los trabajadores transfronterizos teletrabajar desde casa entre el 25% y el 50% de su tiempo sin que cambie su régimen de Seguridad Social aplicable, lo que antes habría provocado el cambio de legislación al Estado de residencia.

66. El propósito principal del Acuerdo Marco es mitigar el efecto del teletrabajo transfronterizo en la legislación aplicable en materia de Seguridad Social a corto plazo., y a su vez, ofrecer un alto grado de estabilidad y seguridad jurídica. Sin embargo, presenta algunas exclusiones que pueden ser percibidas como carencias, en la medida en que el Acuerdo no se aplica a las personas que trabajen habitualmente en un tercer Estado distinto del de la residencia del empleador ni contempla el teletrabajo puro al 100%.

67. ¿Qué tienen en común el Acuerdo Marco de la Seguridad Social y los dictámenes del CESE? Ambos textos discurren en la misma dirección: facilitar la fiscalidad al empleado y evitarle, en la medida de lo posible, la aplicación de normas de distintas jurisdicciones. La solución común de ambos instrumentos es elevar el umbral de días de trabajo en remoto en el país de residencia del empleado para evitar

consecuencias fiscales. Ciertamente el umbral no es el mismo pero se acerca; así mientras el Acuerdo Marco fija un mínimo del 50% del tiempo, el CESE propone 96 días al año, que sobre un total de 240 días laborales, supone un 40% del tiempo laboral. Por tanto, si un empleado trabaja un 40% en remoto desde su domicilio en el Estado A para una empresa residente en el Estado B, según el Acuerdo y la propuesta del CESE (que nosotros consideramos aplicable tanto a los transfronterizos como a los trabajadores fronterizos), se le aplicaría la normativa de Seguridad Social del Estado B y debería tributar toda su renta del trabajo también en este mismo Estado. Como puede observarse, ambas propuestas son simétricas, con el mismo espíritu; el de ampliar el límite de días que un teletrabajador puede pasar en su país de residencia sin que se altere su situación fiscal ni tenga que cambiar la legislación de Seguridad Social aplicable.

68. Conviene ahora resaltar una cuestión que es relevante: el pasado 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 MCOCDE que se publicará en 2026. No es casualidad que sean los comentarios al art. 5 MCOCDE relativo al concepto de EP, uno de los artículos que ha sufrido más modificaciones. Entre otros aspectos, señala la necesidad de efectuar el test del 50% del tiempo total de trabajo en el ejercicio fiscal para determinar si el teletrabajo desde el domicilio (“*home office*”) pueda ser considerado como un EP. Nos parece remarkable que sea precisamente un porcentaje del 50% el que se fija como umbral.

69. En conclusión, el Acuerdo Marco de Seguridad Social actúa como un precedente funcional y multilateral para la fiscalidad: aunque los mecanismos legales sean distintos (Reglamento 883/2004 vs. MCOCDE), el principio de estabilidad mediante un umbral más alto que preserve la legislación del Estado del empleador (evitando el cambio de jurisdicción si el teletrabajo se mantiene por debajo de un porcentaje significativo) es el mismo y subraya la necesidad de que los Estados resuelvan la misma tensión en el ámbito tributario. Ciertamente es que el Acuerdo Marco no prevé ningún mecanismo de compensación ni ventanilla única, como sí lo hace la propuesta del CESE, pero nos parece un buen comienzo contar con una normativa real que pueda inspirar a los Estados a reconocer la necesidad de una adaptación de la fiscalidad a la nueva realidad del teletrabajo transfronterizo. Para ello se requeriría la reforma o modificación de los CDIs o la adopción de un instrumento multilateral fiscal, una vía que el CESE sugiere y sobre la que estamos de acuerdo. La aprobación de una Directiva comunitaria posiblemente sería la mejor respuesta al actual contexto de movilidad global.

IV. Conclusiones y reflexiones finales

70. La consolidación del teletrabajo, acelerada por la pandemia de la COVID-19, ha transformado de manera estructural el mercado laboral, generando importantes retos en materia de Seguridad Social y fiscalidad, especialmente en su modalidad transfronteriza. Este fenómeno cuestiona los principios tradicionales sobre los que se construyeron los sistemas de imposición, basados en la coincidencia entre el lugar de trabajo y la sede del empleador, así como en la escasa movilidad del trabajador.

71. En este contexto, surge la necesidad de diferenciar al trabajador fronterizo del transfronterizo. El primero reside en una zona limítrofe y cruza la frontera diariamente para trabajar en otro Estado, mientras que el segundo engloba a cualquier trabajador cuyo centro de trabajo se ubica en un Estado miembro distinto al de residencia, sin requerir proximidad física. La aparición del teletrabajo difumina estas categorías, pues permite desempeñar funciones desde cualquier lugar mediante tecnologías digitales, lo que lleva a algunos expertos a proponer el término “transnacional” más acorde con la realidad actual.

72. Desde el punto de vista fiscal, la normativa vigente se apoya en el artículo 15 del MCOCDE, que atribuye la potestad tributaria al Estado donde el trabajador está físicamente presente. Este criterio, conocido como *lex loci laboris*, se muestra insuficiente ante el teletrabajo, que rompe la vinculación entre lugar de trabajo y presencia física. Así, si un trabajador no residente teletrabaja íntegramente en re-

moto desde su país para una empresa extranjera, el Estado donde se ubica la empresa no puede gravar el salario. La situación se complica si ese mismo trabajador teletrabaja intermitentemente desde un tercer Estado, que no es el de residencia, lo que evidencia la necesidad de reformar la normativa internacional.

73. Este escenario plantea interrogantes sobre qué Estado debe gravar la renta: ¿el que financia servicios públicos al trabajador al ser el Estado desde el que trabaja (sea el de residencia o inclusive un tercer Estado) o el Estado del empleador que soporta el coste salarial? La normativa actual no deja margen de interpretación: el derecho de gravamen corresponde al Estado donde el trabajador permanece físicamente. Además, el teletrabajo transfronterizo puede generar un EP involuntario para la empresa en el Estado de residencia del empleado, obligando a tributar en varias jurisdicciones y a cumplir obligaciones adicionales.

74. En el ámbito laboral, el Acuerdo Marco europeo ha introducido medidas para mitigar el impacto del teletrabajo en la legislación aplicable, permitiendo que el trabajador siga sujeto a la normativa del Estado del empleador si el teletrabajo en el Estado de residencia no supera el 50% del tiempo total. Sin embargo, esta solución excluye los supuestos de teletrabajo habitual en terceros Estados y el teletrabajo 100% remoto. A pesar de sus limitaciones, el Acuerdo aporta estabilidad y seguridad jurídica a los teletrabajadores incluidos en su ámbito.

75. En materia fiscal, no se han producido avances equivalentes, aunque el Comité Económico y Social Europeo (CESE) ha emitido dos dictámenes que proponen simplificar la tributación para evitar la doble imposición y reducir cargas administrativas. La propuesta del CESE consiste en atribuir la tributación exclusivamente al país del empleador, básicamente por razones prácticas: el coste salarial se deduce en el Impuesto sobre Sociedades en dicho país. Para evitar abusos, se establece un umbral de 96 días/año trabajados en el país de residencia del trabajador (aproximadamente un 40% del tiempo laboral), similar al límite del 50% del Acuerdo Marco. Si el teletrabajo se sitúa por debajo de este umbral, la tributación se mantendría íntegramente en el Estado del empleador. Esta fórmula ahorra duplicidades al trabajador pero dejaría sin potestad tributaria alguna al Estado de residencia. Por ello, el CESE también plantea mecanismos de reparto entre Estados mediante un sistema de ventanilla única gestionada por el empleador, que informe los días trabajados en cada país, permitiendo a las autoridades fiscales distribuir la recaudación. Otra alternativa sería vincular la compensación a índices macroeconómicos. Esta propuesta simplificaría la fiscalidad para el trabajador, que presentaría una sola declaración en el país del empleador, frente al sistema actual que exige declaraciones en varios Estados y mantiene el criterio de presencia física.

76. A su vez, la reciente publicación del test del 50% de teletrabajo en el domicilio para considerar la concurrencia de un EP nos parece que se enmarca en la misma línea de fijación de umbrales.

77. La adopción de estas medidas no es sencilla. Para armonizar la fiscalidad del teletrabajo transfronterizo, los Estados miembros deberían considerar la reforma del artículo 15 del MCOCDE, eliminando la exigencia de presencia física y permitiendo el ejercicio de la potestad tributaria en función de criterios más adaptados a la realidad digital. Procurando una mayor ambición de cambio, se propone avanzar hacia una directiva europea que regule la fiscalidad del teletrabajo transfronterizo, estableciendo criterios claros sobre presencia física mínima y la tributación proporcional y a su vez que incorpore mecanismos como la ventanilla única y la compensación entre Estados, en línea con los principios de estabilidad y los umbrales adoptados en el Acuerdo Marco de Seguridad Social.

78. En conclusión, el teletrabajo transfronterizo plantea desafíos significativos para los sistemas fiscales y laborales, que deben evolucionar para garantizar seguridad jurídica, evitar la doble imposición y preservar la capacidad recaudatoria de los Estados. La movilidad digital exige adaptar los convenios internacionales y las normas internas a una realidad en la que el lugar de trabajo ya no es fijo. La UE tiene la oportunidad de liderar este cambio mediante una regulación común que combine seguridad jurídica, competitividad y equidad tributaria, evitando conflictos y asegurando la correcta tributación en un mundo cada vez más interconectado.