

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFC058708

DGT: 28-03-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1204/2016

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo.** *Contratación por parte de una entidad residente en España de pilotos, con residencia fiscal en Noruega y Dinamarca, para prestar servicio en los vuelos con origen o destino en España operados por una compañía aérea noruega que pertenece al mismo grupo. Subcontratación de mano de obra.* Por lo que tiene que ver con el piloto residente en Dinamarca, en el supuesto de que por aplicación de la normativa tributaria general española se considerase que el verdadero empleador de este piloto lo fuera la compañía aérea noruega, y ésta no contase con establecimiento permanente en España, dicho piloto estaría sujeto al IRNR, únicamente por aquella parte de su salario que se corresponda con el trabajo que desarrolle en el territorio español, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1 c) 1 RDLeg. 5/2014 (TR Ley IRNR). En este caso, y en virtud del art. 31 de la citada norma, la compañía aérea noruega estaría obligada a practicar la retención correspondiente.

**Convenio con Noruega.** De acuerdo con lo dispuesto en el art. 15 del Convenio, sus retribuciones podrán ser sometidas a tributación en España por el IRNR, sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponderle a Noruega que, como país de residencia, deberá eliminar la doble imposición en caso de que se produjera. Y la norma española -art. 13.1 c) RDLeg. 5/2014 (TR Ley IRNR)- somete a tributación y a obligación de retención en España esas retribuciones, salvo que la prestación de servicios se desarrollara íntegramente fuera de España, lo cual no es el caso -los vuelos tienen origen o destino en ese Estado-. Puesto los servicios se van a desarrollar en aeronaves de una compañía noruega, a pesar de que el pagador sea residente en España, hay que analizar si se trata de un supuesto de subcontratación de mano de obra, en cuyo caso habría que concluir que el piloto es realmente empleado de la compañía aérea noruega y su retribución no estaría sujeta a tributación en España siempre y cuando dicha compañía no opere con un establecimiento permanente en territorio español y dicho piloto no permanezca en España más de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, supuesto en el que tampoco procedería practicar retención alguna.

**PRECEPTOS:**

Convenio de 6 octubre de 1999 (Convenio con Noruega), art. 15 y Cláusula IV del Protocolo. RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.1 c).

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad consultante, residente en España, cuyo objeto social consiste en la administración y gestión de los recursos humanos para el grupo noruego al que pertenece, contratará a dos pilotos, con residencia fiscal en Noruega y Dinamarca respectivamente. Dichos pilotos prestarán servicio en los vuelos con origen o destino en España operados por una compañía aérea noruega que pertenece al mismo grupo.

Las retribuciones de los pilotos serán satisfechas por la entidad consultante.

Las aeronaves en las que se prestarán los servicios no son explotadas por el consorcio "Scandinavian Airlines System" (SAS).

**Cuestión planteada:**

Obligación de retener, por parte de la entidad consultante, sobre las retribuciones satisfechas a los citados pilotos.

**Contestación:**

En primer lugar y por lo que se refiere a las retribuciones satisfechas al piloto residente en Noruega, hay que acudir a lo dispuesto en el artículo 15 del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 6 de octubre de 1999, que dispone:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo también pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional por una empresa de un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado.

4. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga remuneraciones por razón de un empleo ejercido a bordo de una aeronave explotada en tráfico internacional por el Consorcio "Scandinavian Airlines System" (SAS), dichas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida el perceptor.”.

De acuerdo lo dispuesto en este artículo y partiendo de la premisa de que, efectivamente, el piloto sea residente fiscal en Noruega, sus retribuciones podrán ser sometidas a tributación en España de conformidad con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR), todo ello sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponderle a Noruega que, como país de residencia, deberá eliminar la doble imposición que se pudiera generar por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 del Convenio hispano-noruego.

En este sentido, el artículo 13.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, BOE del 12 de marzo de 2004, establece:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

c) Los rendimientos del trabajo:

1º. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

2º. Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

3º. Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimiento permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en los párrafos 2º y 3º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.”

Este artículo, en su apartado 1.c) 3º, establece que se consideran rentas obtenidas en España las remuneraciones satisfechas por entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

En consecuencia, y teniendo en cuenta que el trabajo desarrollado por el piloto no se va prestar íntegramente en el extranjero, ya que según escrito de consulta los vuelos tendrán origen o destino en España, las retribuciones que perciba estarán sujetas a tributación en España por IRNR y, por lo tanto, la entidad consultante estará obligada a practicar la oportuna retención en virtud de lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR.

No obstante la anterior conclusión y considerando que, si bien la retribución del piloto es satisfecha por la entidad consultante residente en España, los servicios se van a prestar en las aeronaves de una compañía aérea noruega, es necesario tener en cuenta lo dispuesto en la cláusula IV del protocolo del Convenio hispano-noruego, que establece:

“Con referencia al artículo 15

Con el fin prevenir la evasión fiscal y aclarar la aplicación del apartado 2 del artículo 15, concretamente en relación con la subcontratación de mano de obra, las autoridades competentes determinarán por mutuo acuerdo, en aquellos casos en que sea necesario, si se cumplen las condiciones del citado apartado.

Se considerará que existe una subcontratación de mano de obra cuando una persona (el contratista) ponga un empleado a disposición de un tercero (el empresario) para que realice un trabajo para este último en el curso de una actividad que el empresario esté desarrollando en el Estado en que se realice dicho trabajo, siempre que el contratista no soporte la responsabilidad ni los riesgos derivados del trabajo del empleado.

Para determinar cuándo debe considerarse subcontratado un empleado se realizará un examen global de la situación en el que se hará especial hincapié en sí:

- a) El empresario es quien tiene autoridad sobre el trabajo del empleado;
- b) el trabajo se desarrolla en un lugar que esté bajo la responsabilidad y el control del empresario;
- c) la remuneración pagada al contratista se calcula sobre la base del tiempo empleado o existe una relación entre esta remuneración y el salario percibido por el empleado;
- d) es fundamentalmente el empresario quien pone a disposición del empleado las herramientas y materiales;
- e) el número y capacitación de los empleados no lo fija únicamente el contratista.”.

Asimismo, y en relación con esta misma cuestión, podría tenerse en cuenta lo señalado en los párrafos 8.5 y siguientes de los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio tributario de la OCDE; en particular, los párrafos 8.5 y 8.6 que indican:

“8.5 En algunos casos, los servicios prestados por una persona física a una empresa pueden considerarse como prestados en el marco de un trabajo dependiente a los efectos de los impuestos nacionales, aun cuando los servicios se presten en virtud de un contrato formal para la prestación de servicios entre la empresa que requiere los servicios, de una parte y, por la otra, o bien la persona física por sí misma u otra empresa que haya empleado formalmente a esa persona o con la que haya celebrado otro contrato formal para la prestación de servicios.

8.6 En tales casos, la legislación nacional pertinente puede ignorar el modo en que se caracterizan los servicios en los contratos formales y centrarse en primera instancia en la naturaleza de los servicios prestados por la persona física y su integración en la actividad económica que desarrolle la empresa que adquiere los servicios a los efectos de concluir que existe una relación laboral entre la persona física y esa empresa.”.

Los propios Comentarios enumeran una serie de criterios a considerar a la hora de determinar la existencia de una relación de trabajo dependiente con una persona distinta del empleador formal. En este sentido, los Comentarios 8.13 y 8.14, entre otros, al artículo 15 del mencionado Modelo de Convenio disponen:

“8.13 La naturaleza de los servicios prestados por la persona física será un factor importante dado que lo lógico es asumir que un empleado presta servicios que se integran en la actividad empresarial que desarrolla su empleador. Por tanto, es importante determinar si los servicios prestados por una persona física constituyen una parte integrante de la actividad de la empresa a la que presta esos servicios. (...).

8.14 Cuando la comparación de la naturaleza de los servicios prestados por la persona física con la actividad ejercida por su empleador formal y por la empresa a la que se presta los servicios revela una relación de trabajo dependiente que difiere de la relación contractual formal, los criterios que siguen pueden ayudar a determinar si este es realmente el caso: - quién está facultado para dar instrucciones al trabajador en relación con el modo en que debe realizarse el trabajo; - quién controla el lugar en el que se lleva a cabo el trabajo y es responsable de él; - el empleador formal factura la remuneración percibida por la persona física directamente a la empresa que percibe los servicios (véase el párrafo 8.15 más adelante); - quién pone a disposición del trabajador las herramientas y el material necesario; - quién determina el número de personas para el desarrollo del trabajo y su cualificación; - quién está facultado para elegir a la persona que ejecutará el trabajo y para poner fin a la relación contractual establecida con el trabajador a ese fin; - quién está facultado para imponer medidas

disciplinarias en relación con el trabajo efectuado por esa persona; - quién determina los períodos de vacaciones y el horario de trabajo de esa persona.”.

Por lo tanto y de acuerdo con lo anterior, a pesar de que el piloto sea formalmente empleado de la empresa consultante, sería posible plantearse si, por aplicación de la normativa tributaria general española, su verdadero empleador pudiera serlo la compañía aérea noruega.

De esta manera, en el caso de que se concluyese que el piloto es, en realidad, empleado de la compañía aérea noruega, su retribución no estaría sujeta a tributación en España siempre y cuando dicha compañía no opere con un establecimiento permanente en territorio español y dicho piloto no permanezca en España más de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado. En este supuesto, por lo tanto, no procedería practicar retención alguna.

En segundo lugar y por lo que se refiere a los salarios satisfechos al piloto residente en Dinamarca, el artículo 13.1.c) 3º del TRLIRNR, anteriormente citado, establece que se consideran rentas obtenidas en España las remuneraciones satisfechas por entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

En consecuencia, y teniendo en cuenta que, en este segundo caso, el trabajo desarrollado tampoco se va prestar íntegramente en el extranjero, este piloto también estaría sujeto a tributación en España por IRNR por las retribuciones que perciba, estando también la entidad consultante obligada a practicar la oportuna retención en virtud de lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR.

Finalmente también hay que señalar que, en el supuesto de que por aplicación de la normativa tributaria general española, se considerase que el verdadero empleador de este piloto lo fuera la compañía aérea noruega, y esta no contase con establecimiento permanente en España, dicho piloto estaría sujeto al IRNR, únicamente por aquella parte de su salario que se corresponda con el trabajo que desarrolle en el territorio español, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1.c) 1º del TRLIRNR. En este caso, y nuevamente en virtud del artículo 31 del TRLIRNR, la compañía aérea noruega estaría obligada a practicar la retención correspondiente.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.