

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de marzo de 2025

Sala 1.^a

R.G. 6306/2021

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Piloto de aeronaves. Un piloto con residencia en Francia presta servicios a bordo de aeronaves en tráfico internacional, contratado formalmente por XZ-TW SL, sociedad con sede en España. Por tanto, en virtud del artículo 15.3 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, España tiene potestad para gravar estos rendimientos al ubicarse en su territorio la sede de dirección efectiva de la empresa pagadora. El reclamante sostiene que el verdadero empleador es la empresa noruega XZ-LM ASA, basándose en el hecho de que el objeto social de la empresa española es principalmente la gestión de personal y apoyo a otras empresas del grupo, no el transporte aéreo. El TEAC desestima las alegaciones del reclamante y confirma la actuación administrativa. No se acredita que XZ-LM ASA sea el verdadero empleador ya que no se cumplen los criterios interpretativos establecidos por los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio OCDE. Con lo cual, el TEAC confirma que la empresa española XZ-TW SL es el empleador efectivo del piloto y España tiene potestad para gravar la totalidad de los rendimientos conforme al artículo 15.3 del CDI con Francia. Por todo ello, se desestiman las alegaciones del interesado y se confirma la tributación íntegra de los rendimientos del trabajo en España a través del IRNR.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución con liquidación provisional dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por el concepto IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, MODELO 210, correspondiente al ejercicio 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 23-03-2021, el ahora reclamante, declarando ser residente en Francia, presentó declaración por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes, modelo 210, fecha devengo 31/12/2019, solicitando la devolución del exceso de cantidades retenidas con ocasión de los rendimientos del trabajo satisfechos por la entidad española **XZ-TW S.L** por importe de ... euros.

SEGUNDO.- A los efectos de subsanar las incidencias detectadas en la declaración presentada, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT), requirió al interesado la aportación del certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del país de residencia y justificante de la retención o ingreso a cuenta. Además, dado que existían discrepancias entre los rendimientos imputados por su empresa por ... euros y los declarados, se requería justificación documental de los mismos.

En atención al requerimiento el interesado argumentó que debía considerarse como empresa empleadora a la entidad noruega **XZ-LM SAS** (entidad no residente sin establecimiento permanente en España). Así, partiendo de este supuesto, podría aplicarse lo establecido en las consultas de la Dirección General de Tributos V1204-16 y V1205-16, en las que se concluía que, en el caso de considerarse que el verdadero empleador del 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 correspondiera con el trabajo desarrollado físicamente en territorio español.

TERCERO.- La ONGT, mediante la notificación de propuesta de liquidación provisional con trámite de alegaciones, inició en fecha 23-04-2021 un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribía a comprobar la correcta tributación de los rendimientos del trabajo.

Como consecuencia de la propuesta de liquidación provisional realizada por la Administración resultaba una cuota a pagar de ... euros, lo que suponía que no procedía practicar la devolución solicitada en la declaración por ... euros.

La ONGT entendía que dichas consultas no resultaban aplicables al presente caso pues ambas partían de la base de considerar que la empresa española únicamente tenía como objeto social la administración y gestión de Recursos Humanos para la empresa extranjera. Sin embargo, en este caso, la empresa española empleadora del contribuyente tenía en su objeto social el transporte aéreo de pasajeros, directamente, además de otra serie de actividades en las que constaba que se realizaba la prestación de servicios tanto

Síguenos en...



directa como indirectamente, por lo que no cabía sino concluir la total independencia de la empresa española de la empresa noruega, al menos en lo que a parte de sus actividades y servicios se refería.

En consecuencia, dado que el interesado era residente en Francia, al haber aportado el certificado de residencia fiscal a efectos de CDI entre España y Francia para el ejercicio 2019, le correspondía tributar IRNR, sometiendo íntegramente a tributación los rendimientos del trabajo percibidos de la empresa española **XZ-TW SL**, en virtud del artículo 15 de dicho Convenio España-Francia, al encontrarse la sede efectiva de la empleadora situada en España.

CUARTO.- Tras estimar parcialmente las alegaciones presentadas por el interesado, la ONGT dictó liquidación provisional de la que resultaba una cuota a devolver de ... euros.

Se admitieron las alegaciones referentes al montante de las retribuciones sujetas a tributación pero no así las relativas a considerar como empresa empleadora a la entidad noruega **XZ-LM SAS**.

QUINTO.- Disconforme el interesado con la citada liquidación provisional, interpuso en plazo reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, que debe tributar únicamente por aquella parte de su salario que se corresponde con el trabajo que desarrolló en territorio español, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1.c) del TRLIRNR, aplicándose lo establecido en las consultas de la Dirección General de Tributos V1204-16 y V1205-16. Sostiene que ha aportado documentación suficiente para acreditar que su verdadero empleador fue la entidad noruega.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

determinar si la liquidación provisional es conforme a derecho.

TERCERO.- Como hemos adelantado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica gira en torno a la sujeción al IRNR de los rendimientos del trabajo abonados al reclamante por la entidad española **XZ-TW SL**.

La ONGT fundamenta su argumentación en que el interesado es un piloto de avión empleado por una empresa española (**XZ-TW SL**) que presta sus servicios a bordo de aeronaves que operan en el tráfico internacional. Sostiene que las rentas del trabajo percibidas de la citada entidad española estarían sujetas a tributación en España de conformidad con el artículo 15.3 del Convenio suscrito entre Francia y España firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, al ubicarse en España la sede de dirección efectiva de la empresa pagadora (**XZ-TW SL**).

De conformidad con el artículo 15 CDI suscrito entre el Reino de España y la República Francesa:

<<TRABAJOS DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este 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 primer Estado, si:

a) El preceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante cualquier período de doce meses consecutivos; y

b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado; y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa>>.

Síguenos en...



Así, el artículo 15.3 CDI permite a España gravar las retribuciones del trabajo percibidas por el reclamante al ser remuneraciones percibidas por su trabajo a bordo de aeronaves que realizan tráfico internacional y estar en España la sede de dirección efectiva de la empresa pagadora.

Atribuyendo el Convenio a España potestad de gravamen, la normativa interna también sujeta a tributación los rendimientos del trabajo aquí cuestionados en su artículo 13.1.c.3º) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Según el artículo 13 TRLIRNR. "Rentas obtenidas en territorio español":

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

c) Los rendimientos del trabajo:

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

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

3.º 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 establecimientos 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 2.º y 3.º 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>>.

Dado que la totalidad de los trabajos no se prestan en el extranjero, concluye que la totalidad de los rendimientos están sujetos a tributación por el IRNR.

El interesado, sin embargo, discrepa con la regularización practicada por la Administración al considerar que debe tributar únicamente por aquella parte de su salario que se corresponde con el trabajo que desarrolló en territorio español, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1.c) del TRLIRNR, aplicándose lo establecido en las consultas de la Dirección General de Tributos V1204-16 y V1205-16.

En dichas consultas la Dirección General de Tributos, amparándose en los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio tributario de la OCDE, concluye que en el caso de considerarse que el verdadero empleador del piloto lo fuera la compañía aérea noruega y ésta no contase con establecimiento permanente en España, su retribución no estaría sujeta a tributación en España siempre y cuando dicho piloto no permaneciese en España más de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado.

Así, los párrafos 8.5 y 8.6 de los comentarios al artículo 15 del modelo de Convenio recogen:

<<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>>.

Y los párrafos 8.13 y 8.15 recogen algunos criterios de distinción:

<<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);

Síguenos en...

- *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.>>*

El reclamante, basándose en estos criterios interpretativos, razona que el verdadero empleador fue la entidad noruega **XZ-LM ASA**.

En primer lugar, sostiene que el objeto de la sociedad no son las actividades de transporte aéreo de pasajeros, sino la prestación de servicios de apoyo a la gestión de las compañías del Grupo **XZ** en España, tal y como manifiestan la Presidenta del Consejo de Administración y el Consejero Delegado de la entidad, y así se recoge en las Cuentas Anuales publicadas por la entidad y en la Memoria.

Además, sostiene, en relación con la cifra de negocios de la entidad, que del importe total, ... euros, ... euros provienen de prestaciones de servicios de gestión de personal y ... euros provienen de administración, y, además, que en los balances de la compañía no constan en su activo inmovilizado (aviones). De todo ello necesariamente se infiere que ni el objeto de la entidad española es el transporte aéreo de pasajeros ni puede concluirse que la entidad española preste directamente servicios de transporte aéreo de pasajeros.

Adicionalmente, señala que no existe independencia entre la empresa española y la entidad noruega, tal y como afirma la Administración, sino que forman parte del mismo grupo empresarial: **XZ-TW SL** es una sociedad participada al 51% por **XZ-GH Limited**; la entidad española está integrada en el Grupo **XZ**, cuya sociedad dominante es **XZ-LM SAS**, con domicilio en **LOCALIDAD_1**, Noruega, siendo esta última la que formula estados financieros consolidados; la entidad española comunicó en 2019 una reestructuración consistente en el cierre de 3 de sus 7 bases con el fin de mejorar la eficacia de las operaciones de **XZ-LM SAS**; la entidad española repercute los gastos de personal correspondientes a las tripulaciones a las empresas del Grupo **XZ**.

Pues bien, en este punto resulta relevante mencionar que la cuestión debatida en la presente reclamación económico-administrativa, esto es, si podemos entender que el verdadero empleador del piloto (empleador material) fue la entidad noruega **XZ-LM ASA**, ya fue objeto de análisis en la **resolución de fecha 29-05-2023, con RG 3798-2020**.

En dicha resolución se partía de un supuesto de hecho idéntico. El reclamante era un piloto de avión residente en Francia que trabajaba para la entidad española **XZ-TW SL**, prestando sus servicios a bordo de aeronaves que operaban en el tráfico internacional. La Administración determinó que las rentas del trabajo percibidas de la citada entidad española estaban sujetas a tributación en España ex artículo 15.3 del Modelo de Convenio suscrito entre Francia y España, al ubicarse en España la sede de dirección efectiva de la empresa pagadora. Por lo que, atendiendo al artículo 13.1.c.3º) del TRLIRNR la totalidad de los rendimientos del trabajo percibidos estaban sujetos al IRNR.

El entonces reclamante discrepaba de dicha regularización, planteando la posibilidad (al igual que se plantea en la presente reclamación económico-administrativa) de que, en aplicación de algunos comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio OCDE, entendiéramos que, aunque su empleador formal era la entidad española (**XZ-TW SL**), atendiéramos al "verdadero empleador" o, dicho de otro modo, al empleador material - posibilidad amparada por los párrafos 8.5 y 8.6 de los comentarios al artículo 15 del modelo de Convenio.

Concretamente, el reclamante fundamentaba que, siendo su empleador formal la filial española del Grupo **XZ (XZ)**, su empleador verdadero era la sociedad dominante del grupo: **XZ-LM A.S.A** con domicilio fiscal en **LOCALIDAD_1**, Noruega, fundamentando su argumentación en una serie de indicios (que como podrá observarse son idénticos a los alegados en la presente reclamación económico-administrativa) que fueron analizados y replicados por el presente Tribunal Central en la citada resolución de 29-05-2023, concluyendo que no podíamos compartir la tesis de que el "verdadero empleador" del piloto fuera la entidad **XZ-LM A.S.A**.

A pesar de que en aquella reclamación el ejercicio regularizado era el año 2018, entendemos que la conclusión alcanzada puede extrapolarse perfectamente para el año 2019, ejercicio debatido en la presente reclamación económico-administrativa.

Pues bien, en la citada resolución de fecha 29-05-2023 señalábamos:

*"De este modo, con base en tales criterios interpretativos, el reclamante aduce varias cuestiones para fundar la razonabilidad de que se considere como empleador material **XZ-LM A.S.A** - indicios que pasamos a detallar y analizar seguidamente-:*

1) Refacturación por la empresa española de los costes salariales de los trabajadores:

Síguenos en...



El obligado tributario aduce en las alegaciones lo siguiente:

<<Para justificar que la entidad noruega es la verdadera empleadora del interesado, se aporta, como documento número 1, copia de las últimas cuentas anuales de la entidad española depositadas en el registro mercantil de Málaga, correspondientes al ejercicio 2017.

Como puede observarse en la página 2 de las cuentas anuales (página 7 del documento), se establecen unos acontecimientos importantes ocurridos después del cierre del ejercicio:

"Con fecha 8 de febrero de 2019 la dirección de la sociedad ha comunicado a sus trabajadores la intención de realizar una reestructuración consistente en el cierre de 3 de sus

7 bases y el traslado voluntario de un máximo de 242 trabajadores afectados al resto de bases existentes con el fin de mejorar la eficiencia de las operaciones de XZ-LM SAS, cliente único de la Sociedad.

Los Administradores consideran que dicha reestructuración no tendrá un impacto patrimonial significativo al estar incluidos sus costes en los refacturables, junto con el margen

correspondiente, de acuerdo a los contratos suscritos, a su cliente final, que a su vez es accionista último de la misma."

Como se desprende de dicho acontecimiento, la empresa española refactura la totalidad de los costes salariales de los trabajadores a la entidad noruega, la cual es su único cliente final y a su vez accionista último de esta.

Adicionalmente, se puede entender que el traslado voluntario de los trabajadores al resto de bases existentes se trata de una decisión tomada por la entidad noruega, por cuanto dicha medida se realiza con el fin de mejorar la eficiencia de las operaciones de dicha entidad noruega, y no de la española.

Por consiguiente, la entidad noruega es quien determina el número de personas para el desarrollo del trabajo y quien controla el lugar en el que se lleva a cabo dicho trabajo>>.

Sobre esta refacturación, este TEAC comparte con el reclamante la aceptación del mismo como indicio al ser, de hecho, uno de los expresamente previstos en el párrafo 8.14 de los comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio ("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)").

Sin embargo, más allá de tal indicio, no existe prueba suficiente acerca del concepto objeto de refacturación entre XZ-TW y XZ-LM A.S.A, esto es, se desconoce sobre qué base se produce tal refacturación o, dicho de otro modo, si la refacturación se produce por el importe de la remuneración total percibida por los empleados o, si por el contrario, se refactura en conceptos adicionales - diferenciación establecida en el párrafo 8.15 al que se remite el párrafo 8.14 anterior-, desconociéndose cuál es el acuerdo financiero o de otro tipo que han podido suscribir ambas entidades:

<<Cuando una persona física que es formalmente un trabajador asalariado de una empresa presta servicios a otra empresa, los acuerdos financieros concluidos entre ambas empresas serán obviamente pertinentes -más no necesariamente determinantes- a los efectos de concluir si el empleador formal factura directamente la remuneración percibida por el trabajador a la empresa a la que se prestan los servicios. Por ejemplo, si los honorarios cargados por la empresa que formalmente emplea al trabajador comprenden la remuneración, los beneficios derivados de su condición de empleado y otros costes salariales de esa persona física por los servicios que ha prestado a la otra empresa, sin elemento de beneficio o con un elemento de beneficio calculado como porcentaje de dicha remuneración, beneficios y otros costes salariales, esto sería indicativo de que el empleador formal carga directamente la remuneración de la persona física a la empresa a la que presta el servicio. Sin embargo, no se consideraría así en el caso de que los honorarios cargados por los servicios no tuvieran relación con la remuneración de la persona física o si dicha remuneración fuera únicamente uno de los muchos factores que se tuvieran en cuenta en el importe cobrado por lo que en realidad constituye un contrato para la prestación de servicios (por ej. cuando una consultora factura a su cliente sobre la base de una tarifa por hora en relación con el tiempo empleado por uno de sus trabajadores en la ejecución de un contrato determinado, y esa tarifa tiene en cuenta los distintos costes de la empresa), a reserva de que esto sea conforme con el principio de plena competencia si las dos empresas están asociadas. Sin embargo, es importante destacar que la cuestión de si el empleador formal carga directamente la remuneración de la persona física a la empresa a la que se prestan los servicios es sólo uno de los factores subsidiarios que deben tenerse en cuenta para determinar si un Estado puede considerar adecuadamente que los servicios prestados por esa persona se enmarcan en una relación de trabajo dependiente y no en un contrato de prestación de servicios celebrado entre ambas empresas>>.

El reclamante enfatiza como prueba de su pretensión la circunstancia de la reestructuración consistente en el cierre de 3 de sus 7 bases en España, (circunstancia que ciertamente puede comprobarse en los medios de comunicación, del mismo modo que la reapertura de alguna de ellas tras la pandemia). El mismo pretende que de la circunstancia de que por la entidad noruega se hubiera acordado en 2019 una reestructuración de las bases operativas que tiene en el extranjero se desprende que la entidad noruega es

Síguenos en...



quien determina el número de personas para el desarrollo del trabajo y quien controla el lugar en el que se lleva a cabo dicho trabajo, lo que concluye como determinante de quien es el empleador material.

Ahora bien, a juicio de este TEAC este razonamiento lógico es muy lábil pues la determinación del número de personas que haya en cada base de operativa no implica per se que todos los empleados destacados en las diversas bases existentes en los distintos países sean empleados en el sentido material pretendido, de la entidad matriz escandinava. La decisión del número de bases de operaciones, rutas etc, que lleve a cabo la aerolínea entra dentro de la lógica que sea determinada por la matriz, pues forma parte de las decisiones estratégicas del grupo sobre implantación en el extranjero, pero ello en nada empece a que los trabajadores que en cada una de ellas estén, en la compañía filial correspondiente, estén sometidos a la disciplina laboral que corresponda en España. Volveremos sobre ello mas adelante.

2) Actividad de la filial española (empleador formal):

Aduce el reclamante:

<<En la página 6 y siguiente de las cuentas anuales (página 15 y 16 del documento), se establece la actividad principal de la empresa española y el grupo societario al que pertenece:

"La actividad principal de la Sociedad consiste en la prestación de servicios de asesoramiento y control de la gestión y planificación en el área de los Recursos Humanos al Grupo XZ en España (...).

La sociedad está integrada en el Grupo XZ cuya sociedad dominante es XZ-LM, A.S.A., con domicilio social en LOCALIDAD_1, Noruega (...)

Durante los ejercicios 2017 y 2016, como consecuencia fundamental de la naturaleza de la actividad que la Sociedad desarrolla para el Grupo XZ, la totalidad de la facturación se ha producido con Empresas del Grupo. Este aspecto revela la existencia de un alto grado de dependencia en sus operaciones con dicho Grupo. En este sentido, conviene indicar que la Sociedad Dominante ha manifestado por escrito que prestará el apoyo operativo que sea necesario para que la Sociedad pueda continuar con normalidad sus operaciones en el futuro".

De ello, se puede sustraer que la entidad española únicamente se responsabiliza de la gestión y planificación de los recursos humanos (trabajadores) en función de la necesidad e intereses de la entidad noruega en territorio español.

Dicha información también se encuentra en la página 2 (página 32 del documento) del Informe de Auditoría de Cuentas Anuales emitido por Deloitte, auditor independiente.

Por consiguiente, la entidad española no realiza prestaciones de servicios que puedan entenderse como la operatividad de los vuelos de la compañía, por cuanto dicha tarea recae sobre la entidad noruega dominante, quien, en definitiva, está facultado para dar instrucciones a los pilotos>>.

Sobre este extremo, este TEAC ha comprobado que, ciertamente, las cuentas anuales del ejercicio 2017 aportadas hacen referencia al desempeño por XZ-TW de esas tareas de asesoramiento y control de los recursos humanos del grupo XZ en nuestro país.

Sin embargo, la descripción que hace el reclamante es de todo punto insuficiente.

Así, se refiere a la "actividad principal de la sociedad" lo cual, evidencia, que existen otras actividades distintas de la mera gestión de recursos humanos desempeñadas igualmente por la filial española XZ-LM A.S.A.-

Por ultimo, debe precisarse que aunque se aceptara la tesis del reclamante, las cuentas anuales al referirse al año 2017, no pueden sin más extrapolarse al año 2018.

3) Medios materiales para el desempeño efectivo de la labor de piloto.

Finalmente aduce el reclamante que la sociedad española no dispone en su activo de aeronaves y, por ende, que no puede ponerlas a su disposición para que

desempeñe efectivamente su labor de piloto:

<<En las páginas 8 y 9 de las cuentas anuales (páginas 17 y 18 del documento), podemos comprobar que no se encuentran aeronaves entre los activos de la entidad española, por cuanto dichos activos pertenecen a la entidad noruega.

Por consiguiente, queda claro que la entidad española no es quien pone a disposición del trabajador las herramientas y el material necesario, por cuanto no dispone, entre sus

activos, de aeronaves para ser pilotadas por los pilotos.

Finalmente, si acudimos a los ingresos y gastos de la compañía, en la página 15 de las cuentas anuales (página 24 del documento), podremos certificar que la entidad española concentra sus ingresos en la prestación de servicios de gestión de personal, así como administración y otros, por lo que no obtiene ingresos por las operaciones de vuelos realizados por los pilotos.

Síguenos en...

Queda claro, pues, que la entidad española se dedica exclusivamente a la gestión y planificación de los recursos humanos que necesita el grupo **XZ** en territorio español, sin realizar operaciones de vuelos>>

De nuevo, cabe que este TEAC realice la misma afirmación en torno a las cuentas aportadas porque, si bien es cierto que las mismas dejan constancia de que ni en 2016 ni en 2017, **XZ-TW** tuvo contabilizado en su activo aeronave alguna (de hecho, todo el activo contabilizado es activo corriente), se desconoce si dicha situación se mantuvo en 2018.

Por otra parte ha de observarse que las pautas que con carácter general proporcionan los referidos epígrafes ---ha de acompasarse y modalizarse en función de las características de las diversas actividades y tipos de empresas; así, por ejemplo en el peculiar sector del transporte aéreo podría señalarse que es frecuente que los grupos centralicen en la matriz o una determinada filial la adquisición de las aeronaves, por razones de rentabilidad, abanderamiento, centralización de mantenimiento u otras muchas; sin perjuicio de las asignaciones que se hagan de aeronaves a cada una de las bases operativas que tengan distribuidas por el mundo. Por ello, en este concreto ámbito no cabe extraer sin mas la conclusión pretendida por la reclamante de que el hecho de que la compañía española del grupo no tenga la propiedad de las aeronaves implica que la misma es la empleadora meramente formal de sus empleados. De nuevo, alcanzar esta conclusión como determinante requeriría disponer de mucha mas información que la obrante en el expediente, por lo que no se puede razonablemente concluir en que de la aplicación de los factores o indicios apuntados en los referidos epígrafes se deduce el carácter meramente formal del empleador español".

De la lectura de dicha resolución observamos que las circunstancias en las que se basa Don **Axy** para fundamentar la razonabilidad de que se considere como empleador material a **XZ-LM** A.S.A son idénticas a las ya analizadas y rebatidas en la resolución transcrita.

En este punto es necesario destacar que las cuentas anuales aportadas siguen siendo las referidas al año 2017, por lo que los resultados en ellas recogidos siguen sin ser extrapolables sin más al ejercicio 2019.

Además, en relación con el objeto social de la entidad española debemos destacar que en la hoja relativa al depósito de cuentas del Registro Mercantil aportada se recoge que constituye el objeto social: "el transporte aéreo de pasajeros, así como la prestación de servicios de apoyo a la gestión de las compañías del grupo **XZ** en España. En particular, se dedicará a la prestación de (i) servicios relacionados con el transporte aéreo de pasajeros, (ii) servicios relacionados con el asesoramiento y control de la gestión operativa, administrativa, comercial, así como la planificación de recursos humanos y tecnológicos del grupo **XZ** en España, así como (iii) al asesoramiento y servicios relacionados con las políticas de compraventa y contratos, estudios de mercado y demás asesoramiento en relación con el funcionamiento del negocio en España y asesoramiento de políticas de comunicación y marketing".

Por ello, seguimos manteniendo que existen otras actividades distintas de la mera gestión de recursos humanos desempeñadas igualmente por la filial española.

Adicionalmente, seguimos sin conocer la operativa utilizada en la refacturación entre **XZ-TW** SLy **XZ-LM** A.S.A, esto es, desconocemos si la refacturación se produce por el importe de la remuneración total percibida por los empleados o, si por el contrario, se refactura en conceptos adicionales - diferenciación establecida en el párrafo 8.15 al que se remite el párrafo 8.14 anterior-, desconociéndose cuál es el acuerdo financiero o de otro tipo que han podido suscribir ambas entidades.

En cualquier caso, en la resolución de 29-05-2023 concluíamos que aun en el caso de aceptar los indicios probatorios aportados por el interesado, no se alteraría la conclusión de que **XZ-TW** es tanto el empleador formal de (...) como el empleador "verdadero" o material:

*"En cualquier caso, y precisados así los tres indicios probatorios aportados por el interesado, quiere este TEAC realizar una valoración conjunta de todos ellos ya que, aunque los aceptáramos y, por ende, concluyéramos que **XZ-TW** no pone a disposición de sus pilotos las aeronaves, que refactura los costes salariales a la matriz noruega y que se dedica exclusivamente a la gestión de recursos humanos, lo anterior no alteraría que este TEAC conciba que **XZ-TW** es tanto el empleador formal de (...) como el empleador "verdadero" o material.*

*Todo ello porque, asumiendo las funciones de **XZ-TW** en el campo de la gestión y asesoramiento de los recursos humanos como el propio reclamante pretende, se aprecia una incoherencia en la postura del reclamante que, asumiendo la gestión de recursos humanos como la actividad exclusiva de la filial española (pese a que en las cuentas anuales habla de "principal"), sin embargo, acaba concluyendo que es la empresa noruega quien "controla el lugar en el que se lleva a cabo el trabajo (determina el número de trabajadores y bases); quien pone a disposición del trabajador las herramientas y el material necesario (aporta las aeronaves con las que operar los vuelos); quien está facultado para dar instrucciones al trabajador (determina las operaciones de vuelos); así como queda acreditado que el empleador formal factura la remuneración percibida por el interesado a la empresa noruega".*

*Así, no solo nos parece poco coherente aducir que pese a que **XZ-TW** realiza solamente la gestión de recursos humanos, alegue el reclamante que la misma no controla, sin embargo, su lugar de trabajo ni le da instrucciones para su desempeño - cabiendo que este TEAC se pregunte qué ha de entenderse por*

Síguenos en...

"asesoramiento y control de la gestión y planificación en el área de los Recursos Humanos" cuando ni siquiera englobaría tareas tan básicas en el área de recursos humanos como las dos aquí citadas-.

De este modo, el reclamante en sus alegaciones pretende fundar que las tareas de **XZ-TW** se limitan, en síntesis, a contratar formalmente a los pilotos -realizando todas las tareas adicionales la matriz noruega-. Y ello, tampoco parece muy coherente cuando el INCN declarado es muy superior a los gastos de personal contabilizados por la misma entidad mercantil, evidenciando también que no hay una simple refacturación de los gastos de personal como el reclamante aduce-.

Si, como hemos visto, la entidad local española es quien lleva la gestión y planificación de los recursos humanos, es razonable que en virtud de los contratos laborales celebrados por la entidad española del grupo respecto de las tripulaciones y demás personal aquí radicadas dependan laboralmente de ellas; sin perjuicio de que el grupo quiera tener centralizado en la matriz o alguna de las otras filiales las directrices técnicas, instrucción, etc de los pilotos, tripulaciones de cabina, etc . Así pues, la decisión del número de bases de operaciones, rutas etc, que lleve a cabo la aerolínea entra dentro de la lógica que sea determinada por la matriz, pues forma parte de las decisiones estratégicas del grupo sobre implantación en el extranjero, pero ello en nada empece a que los trabajadores que en cada una de ellas estén, en la compañía filial correspondiente, estén sometidos a la disciplina laboral que corresponda en España.

De nuevo ha de enfatizarse en las peculiaridades del sector, de las características y organización de la operativa de vuelo, que muchas veces no implica solo a las filiales de un grupo sino incluso a alianzas entre ellos, que determina como están operadas las rutas y presupone una gran diversidad de actividades necesarias para que se pueda ejecutar un vuelo, implicando a veces a empresas aliadas en un área local/regional, etc. De lo que se desprende que no se puede pretender vincular la relación laboral de los empleados con ello pues llevaría a conclusiones tan descabelladas e ilógicas como la de que los empleados lo fuesen de una operadora ajena.

Ha de observarse que no se han aportado acuerdos entre las compañías del grupo ni tampoco contratos con el personal, ni información de quién le seleccionó como piloto del grupo **XZ** (realizando entrevistas, analizando su perfil profesional), quién está facultado para despedirle, imponerle medidas disciplinarias o determinar su horario de trabajo y sus períodos de vacaciones. En suma, no ha aportado documentación que permita comprobar los criterios o indicios que el epígrafe 8.14 de los Comentarios recoge y antes referíamos, que permitan acreditar lo que el reclamante afirma, pese a que sobre él recaía la carga de la prueba ex artículo 105 LGT.

En este sentido resulta ilustrativo destacar la noticia publicada en Diario de ...-2018 (dirección de internet: <http://...>), relativa a la estructura societaria de **XZ** en España, del que se desprende una organización que no se ajusta a lo descrito por el reclamante. Ello no tiene más valor pero tampoco menos, que el de evidenciar que para considerar acreditados los extremos en que el reclamante funda su pretensión debería contarse con mucha más información que la aportada.

Dice así en el enlace referido:

"Así es la estructura societaria de **XZ** en España **XZ-LM**, que inició sus operaciones en España en 2004, opera en el mercado nacional a través de siete sociedades.

Dos de ellas son las operadoras y tienen su sede social en Madrid. Por un lado está **XZ Air Internacional**, que tiene nacionalidad irlandesa y bajo cuya licencia está toda la flota de corto radio de la aerolínea en España. Y, por otro, **XZ-LM**. De bandera noruega, es la matriz del grupo y cotiza en la Bolsa de **ciudad 1**. Bajo su paraguas están los tres aviones de largo radio que operan en Barcelona y con ella se operarán los vuelos de Madrid a EEUU, aunque las tripulaciones serán norteamericanas. Además, la escandinava suma otras cinco sociedades en España.

XZ-GH Shared Service Center aglutina el personal administrativo en Barcelona y Málaga, y tiene su sede en la ciudad catalana. **JK** se dedica a la prestación de servicios de asistencia en tierra en los aeropuertos de Alicante, Barcelona, Gran Canaria, Málaga y Mallorca -cinco de las siete bases operativas que tiene en España-. Y **QR** se orienta a las labores de mantenimiento. Éstas dos últimas tienen su sede social en Madrid.

Para contratar a las tripulaciones, hay otras dos empresas: **XZ-TW** y **XZ-CD**. La primera concentra los contratos laborales del personal de corto radio, mientras que la segunda, inicialmente, iba a aglutinar los de las tripulaciones de largo radio.

Finalmente, todas las contrataciones recaerán en **XZ**, que fue la primera sociedad de la aerolínea en España. La adquirió -ya existía- en 2014. Hasta entonces, operaba con empresas de trabajo temporal.

En 2016, último ejercicio disponible, **XZ-TW** facturó ...euros, un 124,7% más, en su mayor parte por servicios de gestión de personal y actividades en el exterior. El resultado de explotación pasó de ... euros a ... en un año. El resultado neto fue de ... (... euros en 2015), que destinó a reservas voluntarias. "La evolución futura de los negocios está en estrecha relación con el crecimiento del grupo", explicaba en la memoria. **JK**, que también deposita sus cuentas, facturó ... en 2016, frente a los ... euros del año anterior. Las ganancias se multiplicaron por más de 16, hasta ... euros."

Síguenos en...

Es evidente que el reclamante conoce y ha de tener documentación, como cualquier trabajador por cuenta ajena, de documentación que evidencie quién le comunica los días de trabajo, los vuelos a realizar, quién le autoriza las vacaciones, los días de permiso, en definitiva, ante quién rinde cuentas de su día a día y de su normal y adecuado desempeño laboral.

*Y todos esos indicios, referidos expresamente en el párrafo 8.15 de los Comentarios al Modelo de Convenio ni los ha probado el reclamante ni ha aducido nada en relación a ellos de forma que, habiendo formulado alegaciones el reclamante únicamente en relación a tres de los indicios referidos en el citado párrafo (y sobre los cuales este TEAC ha realizado en los párrafos antecedentes ciertas reservas), no podemos compartir que verdaderamente sea **XZ-FG** S.A.S. el "empleador verdadero" de D. (...)"*

Pues bien, en el presente caso, el reclamante aporta como documentación adicional el Convenio colectivo de pilotos de **XZ-TW** SL con el objeto de acreditar que "de la lectura de todo el convenio colectivo, queda constatado que el empleador económico real de los pilotos contratados en España es la entidad matriz del grupo **XZ-LM** ASA, por cuanto el sistema retributivo de todos los empleados del grupo, vacaciones, etc., se determina de forma global".

Sin embargo, a juicio del presente TEAC, de la lectura de dicho documento no se desprende lo pretendido por el interesado por cuanto en el mismo no se hace mención en ningún momento a la entidad noruega y lo único que se fijan son las responsabilidades que asumen ambas partes, los Pilotos y la entidad española, en relación a la relación laboral que les une. Es más, en el propio Convenio (artículo 8, relativo a la Responsabilidad Corporativa), se señala que prevalecerá lo dispuesto en dicho Convenio en caso de que cualquier política o acuerdo del Grupo **XZ** lo contravengan: <<Además de este Convenio, la Compañía implementará cualquier política o acuerdo del Grupo **XZ** que se establezca por escrito por el Grupo **XZ** y que resulte aplicable a sus filiales y a los Pilotos contratados por éstas, siempre que la Compañía no se encuentre excluida. Por lo tanto, la Compañía garantizará que las actividades contratadas, los acuerdos de nivel de servicios u otros acuerdos comerciales que suscriba permitan el cumplimiento de todas y cada una de las políticas o acuerdos anteriormente mencionados. En caso de que las políticas y acuerdos contravengan lo dispuesto en el presente Convenio, prevalecerá éste, a menos que las Partes firmantes del presente Convenio acuerden lo contrario por escrito>>.

Por todo ello, al no aportar documentación que permita comprobar los criterios o indicios que recoge el epígrafe 8.14 de los Comentarios al Modelo de Convenio, no podemos considerar acreditado en este caso tampoco que el empleador "verdadero" del reclamante sea la entidad **XZ-FG** S.A.S.

Por último, el reclamante alega que la sede de dirección efectiva de la entidad **XZ-TW** SL se encuentra en Noruega, lo que impediría que España pudiera gravar la renta de conformidad con el artículo 15.3 CDI, amparándose en que es en Noruega donde se toman las decisiones comerciales clave de la empresa (ha sido la entidad noruega la que ha decidido presentar el precurso de acreedores para la entidad española, así como un ERE de los trabajadores en España) por cuanto es la única cliente de la entidad española.

Es necesario recordar en este punto que, a efectos de Convenio, residente de un Estado contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, por lo que considerar que la sede de dirección de la entidad española **XZ-TW** SL está en Noruega, supondría tener que considerar a la entidad española como no residente fiscal en España, condición o circunstancia que no es objeto de debate del presente expediente y que, por otra parte, tampoco ha sido acreditada por el reclamante.

En conclusión, procede desestimar las alegaciones del interesado y confirmar el acto impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

