REVISTA DEL GABINETE JURÍDICO DE CASTILLA-LA MANCHA

SECCIÓN NACIONAL

ARTÍCULOS DOCTRINALES

DE NUEVO LAS RETRIBUCIONES DE LOS TRABAJADORES MIEMBROS A SU VEZ DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN. AHORA, DEFINIENDO LA COMPETENCIA DE UNA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN CONFLICTO

D. Francisco José Negro Roldan
Asesor Jurídico-Letrado de la Comunidad Foral de Navarra

Resumen: El Tribunal Supremo confirma la decisión de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que resuelve un conflicto entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Foral de Navarra respecto de la competencia para recaudar las retenciones a cuenta del IRPF de miembros del consejo de administración de una entidad domiciliada en Navarra. La competencia depende de si los servicios de los citados miembros a que responden las remuneraciones sobre las que se practica la retención son los propios de tales miembros del consejo o no, siendo trabajos diferentes. La Junta Arbitral entiende que son tareas añadidas a las propias de los miembros del consejo, por lo que la competencia recae en la Administración tributaria que corresponde al lugar de

prestación de los servicios. Siendo una cuestión esencialmente fáctica, la Resolución de la Junta también recuerda la discusión relativa a la naturaleza de los servicios de los miembros del consejo de administración, especialmente en cuanto a la deducibilidad o no en el Impuesto sobre Sociedades de los gastos en que la entidad incurre al abonar esas remuneraciones. El autor aporta alguna reflexión más que corrobora la tesis de la Junta y que cuestiona la pervivencia automática de la exclusión de las remuneraciones de los miembros de los consejos de administración que también son trabajadores de la entidad. Se refresca el estado actual de la excepción legal a la deducción de gastos por este concepto en el Impuesto sobre Sociedades. Se aporta doctrina de los tribunales laborales. Y se establecen conclusiones para el caso examinado y otras con carácter general respecto de las tareas de las miembros del consejo de administración y sus retribuciones.

Abstract: The Supreme Court confirms the decision of the Arbitration Board provided for in the Economic Agreement between the State and the Autonomous Community of Navarre, which resolves a conflict between the State Tax Administration Agency and the Regional Treasury of Navarre regarding the competence to collect withholdings on account of Personal Income Tax from members of the board of directors of an entity domiciled in Navarre. The circumstance that determines competence depends on whether it is considered that the services of the aforementioned members have been performed by them as such members of the Council or not, being different jobs. The Arbitration Board thinks that these are services added to those of members of the Board,

so the competence lies with the Tax Administration that corresponds to the place of provision of services. Being an essentially factual issue, the Resolution of the Board also recalls the discussion with reference to the nature of the services of the members of the Board of Directors, especially regarding the deductibility or not in the Corporation Tax of the expenses that the entity incurs when paying these remunerations. The author provides some more reflection that corroborates the thesis of the Arbitration Board and that questions the automatic survival of the exclusion of the remuneration of the members of the Boards of Directors who also work for the company. The article recalls the current state of the legal exception to the deduction of expenses for this concept in the Corporation Tax. The doctrine of the labour courts is provided. Conclusions are established for the case examined and others in general regarding the tasks of the members of the Board of Directors and their remuneration.

Palabras clave: Convenio Económico, su origen, caracteres y regulación de la competencia de cada administración tributaria. Retenciones a cuenta del IRPF. La Junta Arbitral y su resolución en el conflicto de competencias. Las retribuciones de los miembros del consejo de administración. Las tareas de los miembros del consejo de administración. Impuesto sobre Sociedades.: gastos deducibles.

Keywords: Economic Agreement, its origin, characteristics and the regulation of the competence of each tax administration. Withholdings on account of Personal Income Tax. The Arbitration Board and its

resolution in the conflict of competences. The remuneration of the members of the Board of Directors. The tasks of the members of the Board of Directors. Corporate Income Tax: deductible expenses.

1. - INTRODUCCIÓN

Este artículo persigue poner de manifiesto cómo una vieja polémica referida al trato que merezcan ciertas retribuciones de los miembros del consejo de administración de una sociedad mercantil ha sustentado un conflicto entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la Hacienda Foral de Navarra (HFN), cuyos perfiles también se describirán.

2.- REGULACIÓN DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA DE NAVARRA

Parece conveniente recordar las notas más relevantes del peculiar sistema que la normativa integrada en el bloque de constitucionalidad prevé para el desarrollo de la actividad tributaria y financiera de Navarra. Esas características son objeto de análisis más profundos, extensos y atinados que el que se ofrece aquí, a los que este escrito se remite, sin ánimo de cita exhaustiva. [1]

[1] Aranburu Urtasun, M. "Convenio Económico". Enciclopedia Auñamendi [en línea], 2022. [Fecha de consulta: 17 de enero de 2022]. Disponible en: https://aunamendi.eusko-ikaskuntza.eus/es/convenio-economico/ar-32416/

Con sustento en la Disposición Adicional Primera de la Constitución,[2] el artículo 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA) previene:

"1. En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico (...)

3. Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del

---

De La Hucha Celador, Fernando: "El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra". Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia. San Sebastián. 2006.
Del Burgo Tajadura, Jaime Ignacio: "La autonomía fiscal de Navarra", Hacienda Pública Española, 1985, núm. 92, págs. 205-227.
Simón Acosta, Eugenio:" Los tributos de los Regímenes Forales", en LASARTE, Javier (ed) Manual General de Derecho Financiero. Madrid: 1998.
Alli Aranguren, JC: "Los convenios económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada". Colección Pro Libertate, número 22. Gobierno de Navarra. Pamplona, 2010.

[2] *"La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.*
La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía."

Convenio Económico de mil novecientos sesenta y nueve, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley Orgánica.

4. Dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria (...)"

Dentro de la clasificación de las competencias de Navarra según su origen, que se diseña en el artículo 39 de la LORAFNA, la establecida en ese artículo 45 LORAFNA se engloba dentro de las denominadas, "facultades y competencias que actualmente (Navarra) ejerce", al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada y disposiciones complementarias. Se trata de las llamadas competencias garantizadas o históricas.

Para que una competencia foral sea "histórica", según la STC 173/2014, de 23 de octubre, es preciso que haya formado parte históricamente del régimen foral navarro, que haya sido asumida en la LORAFNA y que su subsistencia sea compatible con la Constitución. Razona el FJ 6 de la STC 180/2016, de 20 de octubre (en materia de régimen local) que las previsiones de la LORAFNA, en la parte que reflejen derechos históricos, enraízan en la Disposición Adicional Primera CE que desplaza respecto a esta entidad foral la competencia estatal del artículo 149.1 CE. Así, esas competencias pueden considerarse al margen de lo que el artículo 149.1 CE previene.

Pues bien, las competencias tributarias reconocidas en la LORAFNA en esos términos tan

precisos han venido siendo ejercidas por Navarra con refrendo por parte del Estado, han sido asumidas por la LORAFNA y alcanzan su sustento en la propia Disposición Adicional Primera CE, constituyendo un plus competencial respecto del techo que conviene a las Comunidades Autónomas conforme al juego de los artículos 148 y 149 CE y los otros preceptos delimitadores de competencias.

El "régimen tributario" cuyos mantenimiento, establecimiento y regulación corresponden a Navarra se articula en la competencia exclusiva para regular los impuestos exigibles en la Comunidad Foral. Junto a esa dimensión positiva, el reconocimiento de tal potestad entraña también una dimensión negativa respecto del Estado, ya que la propia existencia del poder tributario de Navarra lleva consigo *a sensu contrario* la limitación de los poderes tributarios del Estado en Navarra, por lo que, salvo previsión del Convenio Económico (por ejemplo, en su artículo 3)[3], las competencias tributarias en Navarra corresponden a las instituciones forales.

[3] "***Artículo 3. Competencias exclusivas del Estado***
1. Corresponderá, en todo caso, al Estado la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. Quedará siempre a salvo la alta inspección del Estado, en garantía de las facultades que se le reservan en el presente convenio económico."

3.- EL CONVENIO ECONÓMICO[4]

El vigente Convenio Económico reitera que:

"En virtud de su régimen foral Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario" (artículo 1).

Los límites al ejercicio de tal potestad son (artículo 2):

"1. En el ejercicio de la potestad tributaria a que se refiere el artículo anterior, la Comunidad Foral de Navarra deberá respetar:

a) Los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en este convenio económico.

b) Las competencias que, conforme a lo dispuesto en el presente convenio económico, correspondan al Estado.

c) Los tratados o convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales convenios y normas.

[4] Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre (con posteriores modificaciones incorporadas a su texto).

d) El principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1.º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

e) Las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional, según lo dispuesto en el artículo 2.º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de régimen general del Estado, la Comunidad Foral de Navarra podrá establecer y regular tributos diferentes de los mencionados en el presente Convenio, respetando los principios recogidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización previstos en el artículo 7 de este Convenio."

Aparte de los criterios generales de armonización que se establecen en el artículo 7 del Convenio[5], no hay criterio armonizador específico que

[5] "Artículo 7. Criterios generales de armonización: *La Comunidad Foral de Navarra en la elaboración de la normativa tributaria:*

a) Se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Convenio.

b) Establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global no inferior a la existente en el resto del Estado.

c) Respetará y garantizará la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios.

afecte al IRPF (por centrarnos en el tributo a que se ciñe el conflicto sobre el que versa este estudio).

No obstante, juega un papel relevante la regulación de los puntos de conexión, que deslindan las competencias de cada una de las administraciones tributarias (la AEAT y la HFN) para cada uno de los impuestos.

En concreto, para las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, el artículo 10.1 del Convenio Económico contiene una previsión específica respecto de la Administración tributaria a que corresponde su exacción[6].

---

d) Utilizará la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios, profesionales, agrícolas, ganaderas y pesqueras que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevar a cabo la Comunidad Foral".

[6] "Artículo 10. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.*1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan:*
a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en Navarra. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y navarro, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en Navarra, cuando se ubique en este territorio el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador."
(…) f) Las retribuciones que, en su condición de tales, perciban los presidentes y vocales de los consejos de administración y juntas que hagan sus veces en toda clase de entidades,

Cuando existen controversias entre las administraciones en conflicto, el propio Convenio Económico prevé la existencia de una Junta Arbitral (JA), que resuelve las discrepancias y conflictos que surgen entre ambas administraciones en la interpretación y aplicación del Convenio[7].

---

cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente a la Comunidad Foral por el Impuesto sobre Sociedades.
Cuando la entidad pagadora sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 de este convenio. Estas retenciones se exigirán, conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción."

[7] Compete a la Junta Arbitral, según el artículo 51 del Convenio:
"a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación

La JA está integrada por tres miembros, nombrados por los titulares de las carteras de Hacienda de Navarra y el Estado para un período de seis años, entre personas con reconocido prestigio en materia tributaria. Sus acuerdos solo pueden ser recurridos ante el Tribunal Supremo. Su regulación se completa en el correspondiente Reglamento[8].

4.- EL PLANTEAMIENTO DEL CONFLICTO ANTE LA JUNTA ARBTRAL[9]

A) Objeto del conflicto

La cuestión que enfrenta a ambas administraciones se refiere a la oficina tributaria que ha de recaudar las retenciones a cuenta de las retribuciones de dos de los miembros del consejo de administración de una sociedad que tributa por el Impuesto sobre Sociedades (IS) conjuntamente al Estado y a la Comunidad Foral de Navarra, en razón de su volumen de operaciones, pues actúa en ambos territorios.

---

conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes."

[8] Reglamento aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo y modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo.

[9] Conflicto positivo de competencias núm. 141/2020, a que pone fin la Resolución de 28 de julio de 2021, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Ingresado íntegramente el importe de las retenciones en la Hacienda Foral de Navarra (HFN), la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) plantea conflicto ante la JA, a fin de que la misma declare que la AEAT es la Administración competente para la exacción, en la proporción que le corresponde, de las retenciones practicadas y se ordene a la HFN que remese a la AEAT las sumas indebidamente recaudadas en ese concepto.

B) Criterio jurídico de solución del conflicto

Como se desprende del artículo 10.1 del Convenio, antes referenciado, si los trabajos se desarrollan exclusivamente en territorio común, las retenciones se deberán ingresar en la AEAT, mientras que si se llevan a cabo exclusivamente en territorio foral deberán ingresarse a la HFN. Si los trabajos se prestan en territorio común y navarro, se consagra una presunción, que admite prueba en contrario, de que los servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. El régimen previsto difiere en el caso de las retribuciones que, en su condición de tales, perciban los presidentes y vocales de los consejos de administración y juntas que hagan sus veces. En caso de que la mercantil tribute a Navarra por el IS, la exigencia de esas retenciones e ingresos a cuenta corresponderá a Navarra. Si tributa a ambas oficinas tributarias, la retención pertenecerá a ambas

Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio.

C) Circunstancias de hecho relevantes

En la certificación de la empresa y en las nóminas aportadas por la entidad se constata que las percepciones satisfechas a dos integrantes del consejo de administración responden (al menos formalmente) al concepto de contraprestación que retribuye un trabajo por cuenta ajena. Son salarios cobrados en su condición respectiva de gerente y director comercial. Esos salarios son aprobados por las correspondientes Juntas Generales Ordinarias Universales, y se acuerdan en concepto de "salario de personal directivo" No existe discrepancia entre las Administraciones contendientes en que los dos miembros del consejo desempeñaban sus labores en el centro de trabajo ubicado en Navarra.

El consejo de administración de la entidad se encuentra integrado por seis miembros, sin que conste el nombramiento de consejeros delegados.

Los cargos de presidente y vicepresidente no son desempeñados por los dos miembros a que el conflicto se refiere. Uno de ellos es el Secretario de dicho órgano social, cargo que ni siquiera exige ostentar la condición de miembro del consejo, según los Estatutos de la mercantil.

Los miembros del consejo cuyas retribuciones se enjuician no son socios de la entidad.

Los estatutos sociales no contemplan remuneración en relación a los miembros de este

órgano, por lo que las funciones vinculadas a esos cargos se entienden gratuitas, de acuerdo con el artículo 217 del TRLSC[10].

D) La cuestión clave de que depende la solución

Dados los datos fácticos reseñados, la discrepancia estriba en si las remuneraciones de los dos miembros del consejo que tienen asignadas las categorías de gerente y director comercial responden a retribuciones que les corresponden en su condición de tales vocales del consejo de administración.

5.- LA RESOLUCIÓN DEL CONFLICTO[11]

La lectura de la Resolución, a efectos de nuestra exposición, puede abocar a la sistematización que se expone a continuación.

A) Las posiciones de las partes analizadas por la resolución.

[10] Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

[11] Conflicto positivo de competencias número 141/2020. Texto disponible en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) - navarra.es

La JA –a lo largo de su Resolución- reseña, en primer término, cómo la AEAT considera que, cuando concurre una doble actividad en los miembros del consejo de administración, esto es, por un lado, en cuanto tales y, por otro en cuanto personal de alta dirección (gerente y director comercial) ha de "prevalecer" la naturaleza de la actividad mercantil. Sustenta su tesis en la "teoría del vínculo", expuesta en determinadas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. En las alegaciones finales, la AEAT circunscribe la aplicabilidad de la "teoría del vínculo" (o del "tratamiento unitario") a los casos de funciones de los miembros del órgano de administración que puedan trascender de las propias de su función de consejeros pero que, en todo caso, sigan siendo de dirección o gerencia.

Las resoluciones judiciales en que esa postura de la AEAT se funda analizan si procede la consideración como gastos deducibles en el IS de las retribuciones de los componentes del órgano de administración cuando perciben remuneraciones tanto en concepto de tales como en concepto de otras actividades a que se hará posterior referencia. En algún caso se trata de resoluciones del orden civil que advierten contra la remuneración de miembros de los órganos de administración no previstas estatutariamente.

La HFN –sintetiza la Resolución- recuerda los datos fácticos más relevantes[12]. Dado que esos trabajos se prestan en Navarra, en la HFN han de

[12] Ya recogidos en el punto 4, apartado C) de este escrito

ingresarse las retenciones. Se apoya en diversa doctrina judicial, especialmente establecida en el orden social de la jurisdicción. La HFN se hace eco de resolución de 17 de junio de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN). Con sustento en esa doctrina, ninguna objeción puede oponerse a la disposición estatutaria que exige que el importe de dicha remuneración se acuerde anualmente en junta general de socios, aun no prevista estatutariamente, cuando los componentes del consejo desempeñan funciones añadidas a las que les corresponden en cuanto tales.

B) La doctrina de la Junta Arbitral. Desestimación de la pretensión de la AEAT.

Aludida esa "vieja cuestión" por la Resolución de la JA, la misma señala que la legislación tributaria la ha abordado autónomamente, tanto en lo atinente a la deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a los miembros del consejo, como en lo que afecta a la tributación de estos en el IRPF y al tipo ya fijo ya variable de determinadas remuneraciones en su retención. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del IRPF de los sujetos pasivos con residencia habitual en Navarra. Pero el cobro de las retenciones a cuenta -total o parcialmente- dependerá del resultado que se confiera al tema en conflicto.

Analiza el texto del artículo 10.1 del Convenio y, a su vista, concluye que, de ser correcta la calificación de la empresa respecto de la clave otorgada a las retenciones (trabajadores por cuenta

ajena), la retención corresponde a la Comunidad Foral. Y ello porque no se cuestiona que los trabajos se prestan en Navarra. Opuesta conclusión procede si la postura de la AEAT es la que acredita ser estimada.

La razón de ser de la doctrina mercantil que se aduce por la AEAT estriba en la protección del socio frente a posibles maniobras económicas de la administración de la entidad. Examina la sentencia número 98/2018, de 26 de febrero de 2018, de la Sala de lo Civil (Sección 1ª) del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación número 3574/2017. La misma considera que los salarios del miembro del órgano de administración como gerente o director comercial se podrían reputar retribuciones percibidas en condición de tal miembro del órgano de administración. Lo cual no sucedería en el caso de trabajos comunes u ordinarios, tales como conserje, trabajos contables o de asistencia letrada. La JA califica la tesis de esa sentencia como expansiva de lo que sean funciones de miembro del órgano de administración en su condición de tal.

Se refiere la JA a los ya mencionados artículos 217 y 249 TRLSC y a que en las sociedades cotizadas se desglosa la remuneración de los consejeros en su condición de tales y la derivada del desempeño de funciones ejecutivas. En suma, la expresión de la regla de conexión "en condición de tales" puede merecer una interpretación diferente de la que se ha aplicado (quizá extensivamente) en el ámbito mercantil (al que vuelve a referirse la Resolución). La incorporación del artículo 217.2 del TRLSC suponía, por su propio texto, la previsión de que ciertos miembros del órgano de administración pueden

percibir otras retribuciones que respondan a causa distinta a su propia condición de miembro del órgano de administración. Abona esa conclusión lo que prevé el artículo 249, apartados 3 y 4, que regula el contrato entre sociedad y miembros del consejo de administración nombrados consejeros delegados o a quienes se atribuyan funciones ejecutivas en función de otro título.

No obstante, lo que sean retribuciones percibidas por el miembro del órgano de administración en su condición de tal para el TRLSC puede no coincidir con lo que lo sean para el Convenio Económico, que no obedece al espíritu protector del capital de la norma mercantil. [13]

Por el contrario, las reglas de conexión que fija el Convenio tratan de plasmar la más significativa relación entre el territorio y la fuente de la renta. La misma se manifiesta con claridad con las rentas del trabajo. No tanto con las remuneraciones percibidas por los miembros del órgano de administración en cuanto tales. Ahí se prefiere el domicilio fijado por la empresa, corregido en empresas de envergadura con el juego de la cifra de negocios.

La expresión "en su condición de tales" se incorpora al Convenio mucho antes de su uso por la normativa mercantil (2004), lo que autoriza a cuestionarse si quería tener un alcance tan expansivo.

[13] Ni tampoco a la finalidad excluyente de la deducibilidad en el IS de remuneraciones encubiertas al capital. En el posterior epígrafe 19, la JA examina con mayor detalle ese tema de la deducibilidad de las retribuciones de los consejeros en el IS.

En cuanto a la vertiente tributaria, se detiene la JA en dos manifestaciones diferentes: el tipo de retención y la aplicación restrictiva que se ha venido realizando de la deducibilidad de las retribuciones de los miembros del órgano de administración en el IS.

El tipo de retención aplicable es diferente si se trata de las rentas del trabajo (variable) o si son rentas de los miembros del órgano de administración en su condición de tales (tipo fijo). En general, según la JA, las consultas vinculantes evacuadas sobre la elección de uno u otro tipo suelen inclinarse por la aplicación del tipo fijo, siempre que las retribuciones de los miembros del órgano de administración lo sean en condición de tales. No obstante, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección 1ª) número 4658, de 12 de noviembre de 2020 (recurso contencioso-administrativo nº 1075/2019) aplica el tipo variable, en cuanto el miembro del órgano de administración único, socio único, percibía retribuciones por su trabajo (camarero) no en su condición de miembro del órgano de administración.

De todos modos, la regla que establece el punto de conexión en el Convenio no obedece a la misma finalidad, consistente en el interés de que se aplique un tipo de retención fijo y elevado para las retribuciones de los que ejercen meras funciones de miembro del órgano de administración.

En el caso examinado, los miembros del órgano de administración con contrato laboral no son socios, y sus funciones directivas (director comercial y gerente) son diferenciables de las que ejercen junto con otros cuatro consejeros (no retribuidos) por su pertenencia al consejo.

Analiza, en fin, la deducibilidad de los pagos efectuados en el IS. Se excluyen de los gastos deducibles los donativos y liberalidades. En ese concepto se venían encuadrando las remuneraciones de los consejeros en que concurrían determinadas circunstancias (en las que la Resolución no entra). No obstante, la propia normativa reguladora del IS declara a partir de 2014 que no se entenderán donativos o liberalidades las retribuciones a los miembros del órgano de administración por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Recoge la JA doctrina del TEAC que, sin embargo, mantiene la inercia anterior a 2014, en cuanto sigue considerando las retribuciones de los consejeros, en determinados casos, como gastos no deducibles en el IS, cuando puedan considerarse derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

En lo atinente a la resolución del conflicto, y teniendo en consideración la finalidad de la regla que regula el punto de conexión, funciones netamente ejecutivas, como las que corresponden al gerente o al director comercial de una empresa radicada en Navarra y con un centro de trabajo sito en Navarra, han de generar una fiscalidad imputable a la Comunidad Foral. La finalidad de la norma del Convenio (reparto entre dos Administraciones tributarias de la exacción de determinados tributos, y, en este caso, de retenciones) no se identifica con la finalidad de la normativa tributaria, que obedecería a la evitación del fraude consistente en la deducción de la retribución al capital propio, que puede concurrir cuando los miembros del órgano de

administración son también socios (aunque no es el caso).

Las funciones de los miembros del órgano de administración en cuanto tales abarcan las representativas y deliberativas, pero no las ejecutivas. Abunda en esa conclusión la existencia de un contrato laboral entre la sociedad y esos dos miembros del órgano de administración que ejercen funciones añadidas, en el que se patentiza la ajenidad y la dependencia de estas labores encuadradas en el propio contrato de trabajo.

Aplicando las pautas interpretativas del artículo 3.1 del Código Civil, concluye que la incorporación de la expresión en condición de tales miembros del órgano de administración en el Convenio es anterior e independiente de la que se incorpora al TRLSC. La autonomía calificatoria que deduce de la Ley General Tributaria (LGT) y la no permeabilidad entre las normas del IS y las del IRPF impone concluir, de acuerdo con la finalidad de la norma de reparto competencial, que las retribuciones de funciones ejecutivas añadidas a las propias de miembro del órgano de administración seguirán la suerte de los rendimientos del trabajo.

Lo anterior impone la desestimación del petitum del escrito iniciador del conflicto por la AEAT.

6.- LA SENTENCIA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO NÚMERO 1754/2022, DE 23 DE DICIEMBRE DE 2022

El Abogado del Estado, en representación de la AEAT, interpone el recurso contencioso-administrativo número 307/2021 frente a la resolución de la JA.[14] La sentencia dictada por la Sala Tercera (Sección 2ª) refiere los antecedentes más relevantes (a que se ha aludido en el apartado 4, letra C, de este escrito), efectúa una amplia transcripción de las conclusiones de la resolución del órgano arbitral (que hemos extractado en el punto 5, letra B) y refleja las argumentaciones de las partes, que en sede judicial vienen a coincidir con las que se mantenían en la vía arbitral, y que este estudio ha resumido en el punto 5.A). A continuación, ofrece el marco normativo en que encuadrar la correcta resolución de la controversia, copiando el artículo 10.1, letras a) y f) del Convenio Económico, sintetizado en el apartado 4.B, de este mismo escrito.

La argumentación autónoma de la sentencia alude a la circunstancia de que los dos miembros del consejo de administración tienen también vínculo laboral, estando adscritos al centro de trabajo situado en Navarra, y recuerda que ni son socios de la mercantil, ni consejeros delegados, aun contando con poderes equiparables a los de éstos, conferidos por el consejo. Perciben retribuciones fijadas anualmente por la Junta General, no estando previsto en los estatutos que el cargo de miembro del consejo sea retribuido, por lo que ha de reputarse gratuito. Se

[14] El artículo 51.3, segundo párrafo, del Convenio Económico anteriormente referenciado previene lo siguiente: "*Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, únicamente serán susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa y ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo".*

desmarca de la doctrina de la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, a cuyo contenido se ha hecho referencia en el tercer párrafo del apartado 5.B de este artículo, que simplemente resolvía sobre la denegación de la inscripción registral de una cláusula de los estatutos que preveía la no retribución del cargo de miembro del órgano de administración, sin perjuicio de que el consejo de administración (de existir) acordase una remuneración a los consejeros ejecutivos, sin acuerdo de Junta ni necesidad de ulterior precisión estatutaria. Esa cláusula contradice el carácter gratuito del cargo de miembro del órgano de administración, salvo que se prevea en los estatutos su remuneración.

En el caso que resuelve esta sentencia de 23 de diciembre de 2022, que pone fin al conflicto que hemos tratado de describir, la retribución no se percibe en condición de miembros del consejo de administración (no prevista estatutariamente) sino como remuneración de la relación laboral, siendo de aplicación el artículo 10.1.a) del Convenio y no el 10.1.f) del mismo, correspondiendo a Navarra la práctica de las retenciones en disputa. Confirma, pues, la resolución de la Junta.

7.- LA EXPRESIÓN "EN SU CONDICIÓN DE TALES" REFERIDA A LAS TAREAS DE LOS MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN EN EL CONVENIO ECONÓMICO

A) En concreto, la introducción de la expresión "en su condición de tales" en el

Convenio. Momento, fundamento e interpretación contextual de la completa regulación de las retenciones a cuenta del IRPF.

El apartado f) del artículo 10.2 del Convenio anteriormente citado se introdujo en el texto del mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, que completa la hasta entonces exigua regulación de las retenciones.

La Exposición de Motivos de la Ley justifica las diversas modificaciones introducidas en el texto del Convenio en circunstancias que, a su vez, habían determinado alteraciones sustanciales en el ordenamiento jurídico tributario del Estado. De un lado, la articulación del principio de corresponsabilidad fiscal en el ámbito de las comunidades autónomas de régimen común, lo que impuso la introducción de importantes cambios en el régimen de los tributos del Estado cedidos a dichas comunidades autónomas, llevados a cabo por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, y por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. De otro lado, la creación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, cuya implantación llevó a cabo la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. También influye en la nueva redacción la conveniente generalización del proceso de profundización en la autonomía tributaria.

La regulación de las retenciones vigente hasta su dictado prevenía que corresponderían a la Comunidad Foral las retenciones e ingresos a cuenta relativos a actividades profesionales, artísticas,

empresariales, agrícolas, ganaderas y premios cuando la persona o entidad obligada a efectuar la retención o ingreso a cuenta tuviera su domicilio fiscal en territorio navarro.

Sin embargo, la concreta modificación que analizamos (relativa a las retenciones tan descritas) no encuentra encaje en la Ley Orgánica 7/2001. Y sólo muy mediatamente podríamos atisbar alguna conexión con lo que regula la Ley 21/2001: únicamente en cuanto que el artículo 20, para la determinación de la residencia habitual de las personas físicas, tiene en cuenta, como criterio subsidiario, la fuente de sus ingresos. De modo que los rendimientos de trabajo se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, y los derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas. En suma, criterio compatible con el que defienden la JA y la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que analizamos, que, a los concretos efectos de la retención, consideran que su exacción pertenece a la Administración tributaria de Navarra, por radicar el centro de trabajo (e, incluso, el domicilio social de la entidad) en Navarra.

La reforma del artículo 10.2 no responde a la otra motivación expresada en la Ley, la profundización de la autonomía tributaria. De todos modos, no casaría con esa finalidad la nueva regulación referida a retenciones de rentas que, hasta ese momento, se ingresaban en la HFN y pasarían a serlo en la AEAT.

Lo cierto es que el nuevo precepto prevé un preciso tipo de rentas, a efectos de retenciones, que se desgaja de las retenidas por Navarra, en cuanto que son específicas y distintas de las comunes, y ello por el hecho diferencial consistente específicamente en que se trata de rentas percibidas en la condición de tales por los miembros del órgano de administración.

Este análisis no parece -a simple vista- ofrecer mucha luz sobre el tema que estudiamos, pues nos remite de nuevo a qué haya de entenderse como rentas percibidas "en su condición de tales" por los miembros de estos órganos de entidades societarias.

Pero ha de prestarse atención al carácter excepcional que encarna esa regla, que altera la general distribución competencial en materia de retenciones, separándola del lugar de prestación de servicios, e, incluso, del domicilio de la entidad o de donde radique su centro de gestión (criterios precedentes). Por ello, la interpretación de esa expresión nunca podrá ser extensiva sino estricta.

No es ocioso recordar a estos efectos, la doctrina contenida en la Consulta vinculante núm. V1446/17 de 7 junio, de la Dirección General de Tributos, que, a efectos de la administración competente sobre las retenciones a cuenta del IRPF, recuerda la regla general del Convenio, en virtud de la cual cada Administración es competente para exigir, conforme a su normativa propia, las retenciones por rendimientos del trabajo que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio (artículo 10.1 a). Es decir, la

competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio (común o foral) donde se preste el trabajo. En consecuencia, en el caso que examinaba, si los trabajos se desarrollan exclusivamente en territorio común, las retenciones se deberán ingresar en la AEAT, mientras que si se llevan a cabo solamente en territorio foral deberán ingresarse a la Hacienda Foral correspondiente. Asimismo, recuerda que dicho artículo prevé, para el supuesto de que los trabajos se presten en territorio común y navarro, una presunción, que admite prueba en contrario, de que los servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

B) Autonomía de la normativa del Convenio Económico respecto de la deducción o no de los gastos ocasionados por las remuneraciones de miembros del consejo de administración en las cuotas del Impuesto sobre Sociedades.

La "vieja cuestión" aludida reiteradamente se vincula con la regulación vigente hasta 1 de enero de 2015 en el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS). Veremos cómo su artículo 14, a los efectos de determinar los gastos no deducibles en el IS, consideraba que no podían serlo, entre otros, los que representasen una retribución de los fondos propios y los donativos y liberalidades. No serían, sin embargo, donativos o liberalidades determinadas operaciones de relaciones públicas con clientes o

proveedores o con el personal de la empresa, o relacionados con promociones, ni los que se hallaran correlacionados con los ingresos.

La normativa del Convenio que alude a las funciones de los miembros del órgano de administración en cuanto tal es muy anterior a cualquier mención al respecto en la normativa reguladora del IS, completamente independiente de esta última y ajena a su objeto, pues se limita a establecer un punto de conexión para determinar la administración competente respecto de las retenciones por el IRPF de determinados ingresos, sin tener relación con la exacción del IS. Tampoco es una norma tributaria. La norma enjuiciada establece un punto de conexión para atribuir la exacción de determinados tributos (en este caso, retenciones) a una u otra administración tributaria. Pero la relación tributaria que se establece entre la administración (cualquiera que sea) y el obligado tributario (bien contribuyente, sustituto, sujeto pasivo…) no se regula por esta norma. La doctrina que considera que las retribuciones de los miembros del consejo no son deducibles en el IS, analizada ya por la Resolución de la JA a que nos referimos, no es aplicable al caso que examinamos: aquí no se trata de ver si hay o no una actuación defraudatoria, con un intento de no tributar por meras liberalidades. En el supuesto que se analiza, la retención se ha producido y se ha ingresado en una administración tributaria. No se intenta (en el ámbito del IRPF, que es el afectado por la cuestión que motiva el conflicto) dejar de ingresar cuota tributaria alguna. El punto de partida de esa doctrina, restrictiva de los gastos deducibles, podría ser acomodado a la norma tributaria relativa al IS vigente hasta 1 de enero de 2015, con las precisiones

que haremos, pero queda desplazado por el que tenemos que tomar en consideración aquí. En efecto, la propia ley del Convenio Económico asume la existencia de funciones de los consejeros "en su condición de tales", de modo que existen otras que pueden desempeñar y que no corresponden con las anteriores.

No obstante, haremos un estudio sobre la deducibilidad en el IS como gastos de aquellas retribuciones de los consejeros que obedecen a funciones no coincidentes con las propias de miembros del órgano de administración de la entidad. Sus conclusiones apoyan la equiparación de las remuneraciones sobre las que operan las retenciones en cuestión con las de los trabajadores, aun siendo miembros del consejo de administración.

8.- ESTUDIO SOBRE LA "VIEJA CUESTIÓN" ALUDIDA AL RESOLVERSE EL CONFLICTO: LA EXCLUSIÓN DE LAS RETRIBUCIONES DE LOS CONSEJEROS DE LOS GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A) Doctrina que se dicta con arreglo a la normativa vigente antes de 1 de enero de 2015.

A pesar de la diferencia de objeto y finalidad que persigue la normativa reguladora del IS y la propia del Convenio Económico al referirse a las retribuciones de los consejeros, analizamos, a los restringidos efectos compatibles con el objetivo de este artículo, la regulación del IS, que ha dado ocasión a sentencias de diversas Salas del Tribunal Supremo que examinan distintos supuestos (con casuística variada) en que un miembro del consejo de

administración compatibiliza las funciones en su condición de tal con otras. En especial, las que analizan el trato de las remuneraciones de los miembros del consejo de administración a la luz de lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS.

Ese precepto precisaba que, en el régimen de estimación directa, la base imponible se calcularía corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la citada Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. Su artículo 14 excluía del concepto de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades. Esa regulación se mantenía en el Texto Refundido de la Ley del IS, aprobada por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección 2ª) de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación nº 10315/2003), recogiendo otros pronunciamientos judiciales, recuerda que, al tratar de discernir si existe "*una doble relación -la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección- o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas", la Sala Cuarta de este Tribunal ha señalado que,"[e]n principio y desde una perspectiva objetiva, es difícil apreciar la dualidad de relaciones, porque, a diferencia de lo que ocurre con la realización laboral común, las funciones propias de la alta dirección en cuanto correspondientes a la titularidad de la*

empresa son normalmente las atribuidas a los órganos de administración social".

La doctrina que considera las remuneraciones de los miembros del órgano de administración como gastos no deducibles se ve refrendada por el hecho de que los Estatutos no fijen retribución a los consejeros. Cuestión reiteradamente aludida en la sentencia citada.

Parece que, no obstante, ninguna conclusión definitiva puede extraerse del hecho de que se asigne o no una remuneración a los consejeros que realizan las funciones inherentes a su cargo, si no desempeñan tareas añadidas a las de miembro del órgano de administración, que es lo que interesa desentrañar.

Entiendo que esa doctrina ya planteaba alguna dificultad aplicativa. Sin perjuicio de la exposición que más adelante se efectuará, se puede señalar sintéticamente que es posible que a un miembro del órgano de administración se le hayan concedido unos emolumentos. Que estos salarios no estén previstos expresamente o incluso que vayan más allá de las previsiones estatutarias. Decretado su abono por acuerdo de la Junta, quizá estuviéramos ante una anomalía de orden mercantil. No obstante, adoptada la decisión, ha de examinarse si realmente se ha tomado en vista de que genera un beneficio a la compañía. Desde la perspectiva de la deducibilidad como gasto en el IS de esas remuneraciones, el desembolso resultaría correlacionado con los ingresos, con lo que sería deducible fiscalmente, salvo que fuera una remuneración vacía de

contraprestación a algo añadido a las labores del miembro del órgano de administración. No parece que se trate de una liberalidad, cuando existe contraprestación de servicios (si realmente han sido prestados). No estamos ante una disposición hecha a título gratuito a favor de otro, en la que no concurra causa onerosa alguna. Si los servicios son reales, su retribución no casa con ese concepto de liberalidad.

Pareciera que, desde una perspectiva tributaria, ese fuera un pago debido, en virtud de un acuerdo adoptado por el órgano soberano de la entidad. Si se cumple con el requisito de la debida contabilización, y el acuerdo persigue optimizar la gestión societaria, no aparecen por lado alguno las notas de la liberalidad.[15]

B) La regulación laboral.

La línea jurisprudencial a que hacemos referencia, plasmada en la sentencia citada de 11 de marzo de 2010, se hacía eco de otra emanada de los tribunales del orden social. Esa tesis de órganos jurisdiccionales sociales -invocada para considerar no deducible en el IS la retribución de los miembros del

[15] El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España, en su Consulta número 1, publicada en el BOICAC de 21 de abril de 1995, entendía que:
"… la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más, necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de una sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa".

consejo de administración- resulta algo chocante desde una perspectiva precisamente laboral, en cuanto, en apariencia, ignora lo que el Estatuto de los Trabajadores (ET) prevé[16].

Resulta llamativa la afirmación de que *"el fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza"* [17]

Un intérprete -como el autor de este artículo- menos avezado en la exégesis jurídica que el Alto Tribunal podría aventurar que lo que la ley justamente establece es una dualidad de funciones concurrentes en ese "sujeto": las que se realizan como incorporadas al mero desempeño del cargo de miembro del órgano de administración y las que pueden concurrir con ellas, que exceden de los cometidos inherentes al cargo en el órgano de gobierno.

El citado ET en su artículo 1.1 considera trabajador sometido al régimen laboral a quien voluntariamente preste sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario. Excluye, no obstante, del ámbito aplicativo del mentado Estatuto (artículo 1.3.c) a quienes desarrollen una actividad

[16] Texto Refundido aprobado por Real Decreto legislativo 2/2015, de 23 de octubre.

[17] Sentencias del orden social invocadas en el Fundamento de Derecho Octavo, e) de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación nº 10315/2003).

que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo**.**

Además, el artículo 2.1.a) de dicho texto legal prevé la existencia de una relación laboral especial del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c). La misma supone el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma con autonomía y plena responsabilidad, sólo limitadas por los criterios o instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad (artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto). Como se aprecia, existe una especie dentro del género relación laboral, diferente de la mera pertenencia al órgano de administración de la sociedad, que se caracteriza por la circunstancia de que el grado de autonomía del personal de alta dirección es muy elevado, acatando órdenes, pero con un nivel muy liviano de dependencia.

De nuevo, en esta espiral argumentativa, nos acercamos a un punto clave ya alcanzado con anterioridad, consistente en que es la realidad de las funciones el elemento de que depende cuál sea el vínculo real en virtud del cual se realizan. No la supuesta prevalencia apriorística de la naturaleza de una relación sobre la otra.

Una precisión ha de hacerse respecto de aquellos supuestos en que concurre –a diferencia del que examinamos aquí- la condición de socio en quien

ejerce ese "plus" funcional. Esa circunstancia puede autorizar –en aplicación, aparentemente correcta, de la normativa laboral- que se entienda no existente una auténtica relación laboral. Pero no tanto por el examen de las funciones efectivamente desempeñadas, sino (aquí sí que habría que apelar -pero limitadamente- a la "naturaleza del vínculo") por la conclusión que se extrae de un análisis previo al funcional: el de la concurrencia de un elemento esencial para que exista un vínculo laboral. Para que haya relación de trabajo, han de confluir, como hemos anticipado, las notas de dependencia y ajenidad. La dependencia aparece matizada y limitada en la relación de alta dirección del no socio. Pero siempre ha de presentarse la característica de la ajenidad, esto es, que se presten los servicios por cuenta ajena, lo cual puede al menos ser discutible si el miembro del consejo es socio (atendiendo, además, a la ratio de su participación en el capital social).[18]

Sin embargo, existen pronunciamientos que consideran gastos deducibles las remuneraciones

[18] La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección 4ª, en sentencia de 18 de diciembre de 2019, dictada en el recurso nº 545/2017, eso sí, a los efectos de la exención en el IRPF de la indemnización derivada de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento empresarial, se hace eco de lo anteriormente declarado por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, en las respectivas sentencias de 12 de septiembre de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 1158/2013) y de 16 de marzo de 2015 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 819/2014), al analizar las notas que convienen a la relación de alta dirección.

percibidas por un socio mayoritario cuando responden a la efectiva prestación de servicios laborales para la entidad[19].

Según doctrina establecida en el orden social, el cargo societario no se considera un vínculo laboral en cuanto funcionalmente sólo conlleve una actividad correspondiente con la ejecución de los cometidos propios del órgano de administración social. No se aplica la llamada "teoría del vínculo", pues, cuando, junto a tales funciones, se acredita el desempeño de otras distintas, existe una relación laboral. Su calificación como de alta dirección u ordinaria dependerá de la concurrencia o no de las notas fijadas en el Real Decreto 1382/85, de 1 de agosto, ya citado.

[19] La sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) número 950/2022 de 6 julio, dictada en el recurso de casación número 6278/2020, entiende que los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS, cuando, observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental. Se trata de un socio, no administrador, caso diferente del objeto de este análisis, pero que permite establecer el centro sobre el que pivota la consideración del gasto en la realidad de los servicios prestados en ese caso por el socio, trabajos encuadrables en la categoría de servicios laborales.
En el mismo sentido, la respuesta a la Consulta vinculante núm. V0625/21 de 17 marzo, de la Dirección General de Tributos.

Las sentencias que detallamos en nota al pie estiman la existencia de vínculo contractual de trabajo en casos de despido o de reclamaciones de cantidad de consejeros que desarrollan otras funciones añadidas. Y, existente una relación laboral en esos casos (conclusión que sería inalcanzable en caso de aplicarse la doctrina del vínculo), resuelve sobre el fondo, pues la concurrencia de una relación laboral confiere jurisdicción a los órganos del orden social. Se trataba de consejeros con funciones de director general (en diversas sentencias), primer piloto, director de tráfico, directora, maestros de taller, encargado, jefe administrativo y gerente, incluso en casos en que se trataba de socios no mayoritarios.[20]

[20] Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid nº 499/2008, de 23 de junio, dictada en el recurso de suplicación núm. 383/2008. Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo nº 1354/1990, de 25 de octubre, dictada en el recurso de casación por infracción de ley número 311/90. La sentencia de esa misma Sala de lo Social del Tribunal Supremo nº 6023/1998, de 20 de octubre, que resuelve el recurso de casación para la unificación de doctrina número 4062/1997, añade que concurrían las notas de dependencia y ajenidad, en cuanto ninguno de los actores, entre los que se repartían igualitariamente el capital social, tenía poder decisorio suficiente para conformar la voluntad social de la persona jurídica de que dependían bajo una relación laboral (circunstancia que se ve acentuada en nuestro caso, en el que los trabajadores afectados carecen de participación alguna en el capital social). La de la propia Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 1991, resolutoria de recurso de casación por infracción de ley número 977/90, abona esa tesis, al recordar que la Dirección General se establece como algo distinto del consejo de administración y subordinado a éste, sin que ninguna regla de

Si hay una relación laboral, con prestación de servicios, con las notas de dependencia (bien que reducida por disposición normativa en los casos de personal de alta dirección, como hemos expuesto anteriormente) y de ajenidad, la remuneración de los mismos ¿es contraria al ordenamiento jurídico? O, más bien ¿se trata de una obligación principal impuesta justamente por el ordenamiento jurídico (artículo 4.2.f) del Texto refundido del ET)?[21]

Por tanto, a tenor de la doctrina expuesta, cabe concluir que la condición de miembro de un consejo de administración es compatible con la percepción de un salario que retribuya servicios o trabajos distintos a las funciones inherentes del cargo societario, e incardinados en el marco de una relación laboral.

C) La regulación del Impuesto sobre Sociedades vigente desde 1 de enero de 2015.

incompatibilidad impida la designación para este puesto a un miembro del consejo. La sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña nº 1888/2018 de 22 marzo, resolutoria del recurso de suplicación número 6843/2017, considera existente relación laboral común entre la sociedad y el consejero que no ostenta el 50% del capital social, en cuanto director comercial.

[21] "**Artículo 4. Derechos laborales.**
(…)
2. En la relación de trabajo, los trabajadores tienen derecho:
(…)
f) A la percepción puntual de la remuneración pactada o legalmente establecida".

C). -1 La nueva redacción del artículo 15 de la LIS

Sea como fuere, incluso desde la estricta perspectiva a que ahora nos referimos, consistente en la deducibilidad como gasto de las percepciones de los consejeros, la redacción otorgada a la norma analizada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, sitúa la anterior doctrina en otro escenario.

El artículo 15, ahora vigente, mantiene la no deducibilidad de los donativos y liberalidades no correlacionados con los ingresos, pero su apartado e), en su párrafo tercero, establece con claridad lo siguiente:

"*Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.*"

Las retribuciones de los consejeros unidos por una relación laboral con la entidad (como aquéllos a quienes se les practicaron las retenciones analizadas por la JA), aunque desempeñen labores de alta dirección, no constituyen liberalidades en ningún caso, y son gastos deducibles en el IS.

C). -2 Doctrina del TEAC que mantiene la no deducibilidad tras la vigencia de la nueva LIS. Su crítica.

No obstante, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de julio de 2020[22] sigue aplicando la tesis que hemos tratado de sintetizar en el punto A) de este punto 8

[22] Procedimiento 00/03156/2019.

del presente artículo. Esa resolución merece un análisis más profundo que el que se puede ofrecer en este estudio[23], pero el mismo puede esquematizarse en el sentido de que, para el TEAC, la deducibilidad de estas retribuciones depende del cumplimiento de la normativa mercantil. El TEAC mantiene, para períodos en que ya rige la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, la doctrina de los tribunales referida a ejercicios anteriores, en los que se aplicaba una la ley del IS que no mencionaba expresamente a estas retribuciones.

Una de las razones para defender la no deducibilidad de esas retribuciones consistía en la disconformidad de las mismas con la normativa mercantil, antes vista. No obstante, para justificar en normativa tributaria la pervivencia de esa doctrina en algo más que la pura inercia, el TEAC acude a lo establecido en el artículo 15.f) de la actual Ley reguladora del IS, en virtud del cual no serán gastos fiscalmente deducibles *"los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico".* Sería, a juicio del TEAC, una actuación contraria al ordenamiento jurídico la remuneración por funciones ejecutivas de los administradores y consejeros si la sociedad no cumple con la normativa mercantil en materia de retribuciones, acaeciendo la vulneración cuando los Estatutos no prevén esa contraprestación para los miembros del órgano de administración. El TEAC

[23] Márquez Sillero, C y Márquez Márquez, A. *"Las retribuciones de los administradores sociales: ¿gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto de Sociedades? (comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de julio de 2020)***.** Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 77-78, 2021, Nº 77, 1 de ago. de 2021. Wolters Kluwer

elude la norma específica del artículo 15. e), párrafo tercero, cuya claridad deriva de su texto antes transcrito y se ciñe a una regla inespecífica, cual la del artículo 15.f).

El TEAC hace suya la tesis de la sentencia número 100/2018, de 28 de febrero de 2018, de la Sala de lo Civil (Sección 1ª) del Tribunal Supremo (recurso de casación núm. 1389/2015), y señala que el sistema de remuneración de los miembros del órgano de administración "en su condición de tales" de las sociedades no cotizadas debe estar previsto en los Estatutos sociales. Además, la cuantía máxima anual a pagar a todos los administradores debe ser aprobada por la Junta; y el órgano de administración (salvo que la Junta determine otra cosa) debe decidir cómo se distribuye esta remuneración entre sus miembros. Finalmente, en el caso de consejeros con funciones ejecutivas, el órgano de administración debe aprobar un contrato en el que se detallen los conceptos retributivos por dichas funciones ejecutivas. Entiende el Tribunal Supremo en esa sentencia que cuando un consejero tiene funciones ejecutivas, toda su retribución deriva de "su condición de tal". Aplica, pues, la conocida como "teoría del vínculo", antes criticada.[24]

[24] Si bien más desde la perspectiva mercantil, como novedad acomodada a la estructura cronológica de este estudio, merece cita la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) núm. 7030/2016, de 17 junio, según la cual el, tras la modificación establecida por la Ley núm. 31/2014, de 3 de diciembre, se prevén diferentes regímenes retributivos: uno para los administradores en su condición de tales, que estaría sujeto a los estatutos y al acuerdo de la junta previsto en el artículo 217.3 TRLSC; y otro para los consejeros ejecutivos, que quedaría al margen del

El mismo TEAC, en resolución de 22 julio 2021[25], mantiene su doctrina en el sentido de que de las funciones de determinados consejeros –que, a su juicio, configuran su relación laboral como de alta dirección- son subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad, por aplicación de la "teoría del vínculo". Los Estatutos de la entidad establecen que el cargo de miembro del órgano de administración es retribuido, de lo que el TEAC infiere que su remuneración obedece a sus obligaciones de carácter mercantil, debiendo (Estatutos y artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital) ser determinada por la Junta General de Accionistas. Esa especificación en Junta no se da, no se cumple con ese requisito, luego la aplicación de la letra f) del artículo 15 LIS, antes citado, impide que esas retribuciones se consideren gasto fiscalmente deducible.

Parece que la aplicación de esa tesis antigua es contraria a la dicción literal del nuevo precepto, y sigue eludiendo la única cuestión a analizar: si se ejercen funciones añadidas a las de miembro del

sistema general del artículo 217 y que se regula en el artículo 249.3 TRLSC, correspondiente a la ejecución de funciones directivas que realicen en la empresa. El centro directivo considera que, para aquellos administradores que desempeñan funciones que, al ser añadidas a las deliberativas, constituyen un plus respecto de las inherentes al cargo de administrador "como tal", no es aplicable la norma del artículo 217 del citado texto legal, que impone la reserva estatutaria del sistema de retribución de los administradores en cuanto tales.

[25] Procedimiento 00-06363-2019

consejo. Si sólo se desarrollan funciones de administración de la sociedad y su remuneración no se ha previsto estatutariamente, podría entenderse que hay cuestión.

Además, si los Estatutos no previeran remuneración de los miembros del consejo en cuanto tales y el órgano de gobierno acordase conceder una remuneración a algunos miembros del consejo que, a diferencia de los demás, ejercen otras funciones (como las de gerente y director comercial del caso que motiva este análisis, descrito al comienzo del mismo), no parecería que existiera contravención alguna a la norma estatutaria, pues no se está retribuyendo a los consejeros en cuanto tales.

Las genéricas competencias de gestión y representación que corresponden a los miembros del órgano de administración no impiden que en gran parte de las sociedades exista una variedad de personal que ejerce realmente las funciones concretas en que se encarnan esas inespecíficas atribuciones. Existen, de hecho, en la gran mayoría de sociedades, gerentes, directores comerciales, o cargos similares. Esas funciones se delegan, se concretan, se llevan a cabo por y se remuneran a quienes las realizan. Si las llevan a cabo personas integradas en el consejo de administración, no hay razón, por esa mera circunstancia, para que no se consideren retribuciones, incluso deducibles en el IS.

Los estatutos sociales no constituyen una norma imperativa que determine la nulidad de cualquier decisión soberana de la junta general en ejercicio de sus funciones. Las normas de derecho privado se presumen dispositivas. Y no puede prevalecer la previsión estatutaria de no retribución

frente a la realidad. La realidad del ejercicio de funciones añadidas es la que constituye el título de su pago.

Como algún autor defiende[26], las retribuciones no se pagan porque figuren o no en los Estatutos, sino porque determinadas personas han llevado a cabo una serie de funciones materiales (más allá de las abstractas de gestión, dirección y representación de la sociedad).

En suma, la aplicación de la doctrina del TEAC que analizamos, mantenida forzadamente una vez vigente la nueva Ley reguladora del IS, elude la cuestión nuclear: comprobar si se han realizado funciones añadidas a las propias de los miembros del consejo de administración.

En este sentido que apuntamos, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección 2ª), en sentencia número 458/2021, de 30 de marzo de 2021 (recurso de casación número 3454/2019) señala que "*serán sin embargo deducibles aquellas disposiciones que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado ... a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes … y todas aquellas que no comprendidas en esta enumeración, respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial, dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre*

[26] GARCÍA NOVOA, C. (2009), "*La deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades: La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008*", Quincena Fiscal número 8, págs. 57-94.

que no tengan como destinatario a socios o participes."

Otro obstáculo se erige ante la aplicación de esa doctrina introducida por el TEAC. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección 2), en sentencia número 150/2021, de 8 de febrero de 2021 (recurso de casación 3071/2019), al analizar si los intereses de demora son gastos deducibles en el IS, afirma que el concepto de gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico se debe interpretar de forma restrictiva (Fundamento de Derecho Tercero). En efecto, la expresión "(…) *actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares*."

Claramente, el hecho de no haberse previsto estatutariamente la remuneración de los consejeros, o no haberse fijado la posible remuneración estatutariamente contemplada en junta general, si aquéllos realizan actividades que exceden de las propias de su condición de tales miembros del consejo, no participa de esas notas que el propio Tribunal Supremo ofrece para poderse encuadrar en la excepción normativa consistente en actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Como hemos anticipado, el Tribunal Supremo también ha incidido en la realidad de las funciones desempeñadas, en este caso, por un socio (aún muy mayoritario) no administrador para concluir la deducibilidad de las retribuciones por las mismas en el IS[27].

C). -3 Las últimas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a este respecto.

Estas modestas reflexiones deberían resultar ya ociosas a la vista de la profunda doctrina que sienta la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2.ª) del Tribunal Supremo en sus sentencias número 875/2023, de 27 de junio de 2023, dictada en el recurso de casación número 6442/2021 y número 1378/2023, de 2 de noviembre de 2023, emitida en el recurso de casación número 3940/2022. Entre otras cuestiones planteadas en el primero de esos recursos y en la cuestión que guarda interés casacional en el segundo, el TS se pronuncia acerca de si resultan deducibles en el IS las retribuciones satisfechas a los directores generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los consejos de administración de las mismas.

La extensión, exhaustividad y profundidad de esas resoluciones judiciales aconsejan su íntegra lectura. Nos permitimos aquí un extracto de las mismas, a los efectos de dejar sentada una posición del Alto Tribunal acerca de la deducibilidad de los gastos consistentes en las retribuciones de los

[27] Apartado 8.B), nota 19, de este artículo.

trabajadores que, a la vez, son miembros del consejo de administración.

Se recoge en esas sentencias la evolución sufrida por la concepción de gasto deducible, de la que es reflejo la sentencia de 30 de marzo de 2021, ya invocada en el apartado 8. C) 2, de este escrito. Tras ella, se dicta por la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo la de 6 de julio de 2022, también referenciada en la nota 19 de este estudio. Hace propias las consideraciones que esa doctrina antecitada de la propia Sala efectuaba acerca del concepto de donativo o liberalidad, no aplicable a aquellos gastos que tienen causa onerosa, siempre que cumplan con los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental.

Particularizando esa doctrina respecto a los casos enjuiciados, se entiende que los pagos efectuados a miembro del órgano de administración de la empresa en relación con la prestación de su función propia no guardan relación con los que obedecen al desempeño de otros servicios que es real, abonos que nunca pueden identificarse con una liberalidad.

En la sentencia número 875/2023, de 27 de junio de 2023, la Sala no se pronuncia formalmente sobre si ha de mantenerse o no la controvertida doctrina del vínculo, pero en realidad viene a desecharla, al considerar indiscutible que los desembolsos a los miembros del consejo, que no son socios en ese caso, no son liberalidades. Circunscribe la aplicabilidad de la doctrina del vínculo (fundamento de derecho séptimo) a la determinación del orden jurisdiccional competente, pues, predominando la

naturaleza mercantil, por superponerse a la laboral, la jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación, siéndolo la jurisdicción mercantil. Nótese que esa conclusión aparece contradicha por la doctrina judicial referida en la nota 20, del epígrafe 8.B) de este artículo.

Examina profusamente la normativa mercantil y su aplicabilidad al caso que enjuicia, partiendo de la premisa de que los estatutos recogían la retribución a los miembros del órgano de administración y que ésta consistía en una cantidad fija. Y menciona la circunstancia de tratarse, en el supuesto estudiado por la Sala en esa sentencia de junio de 2023, de una sociedad unipersonal, lo que dispensaba a la misma de convocar Junta General y de adoptar en ella acuerdo alguno sobre la remuneración concreta de los miembros del consejo. No obstante, en cualquier caso, la Sala entiende que el que no hubiera previsión específica de la retribución por la Junta de Accionistas (de ser precisa) supondría un posible incumplimiento de la norma mercantil, pero que en ningún caso transformaría una prestación onerosa en otra gratuita. En otras palabras, que no cabe deducir de la norma tributaria que esa inobservancia mercantil condujera necesariamente a la pérdida del derecho material o sustantivo a deducir un gasto contabilizado, acreditado y remunerador de unos servicios onerosos, efectivamente prestados. La finalidad de esa exigencia de la norma mercantil consiste en la protección al accionista minoritario, a fin de garantizarle que no serán los propios miembros del órgano de administración los que, de un modo

directo o indirecto, dispongan su propia retribución, el modo de establecerla o su cuantía.

En suma, el Alto Tribunal señala que las retribuciones que perciban los miembros del órgano de administración de una entidad mercantil, que estén debidamente contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos, deben ser consideradas fiscalmente deducibles con independencia de que hayan o no sido aprobadas por la Junta, pues dicho requisito no es exigido por la norma mercantil vigente en el período enjuiciado. Aun siendo requerida esa exigencia, su inobservancia en el caso de una sociedad participada por un socio único no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto ni la improcedencia de su deducibilidad.

Trascendiendo del caso, la argumentación de la sentencia permite entender extensible esa consideración a otras sociedades (con más de un socio) y a otros períodos, pues lo que subyace en la resolución judicial es la convicción de que no es posible que un hipotético incumplimiento mercantil despliegue efectos a la hora de calificar como liberalidades y no como gastos deducibles unas remuneraciones debidas por servicios efectivos no coincidentes con los de miembro de un órgano de administración del ente.

De hecho, la sentencia de 27 de junio de 2023 invoca las sentencias del TJUE de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C-229/14), de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09) y de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21). En ellas, se concluye que un miembro de un consejo de dirección de una sociedad de capital, que, a cambio de una retribución, presta servicios a la sociedad que lo ha nombrado y

de la que forma parte, que ejerce su actividad bajo la dirección o el control de otro órgano de la sociedad y que puede, en todo momento, ser destituido de sus funciones sin limitación alguna, cumple los requisitos para ser considerado "trabajador" en el sentido del Derecho de la Unión. O que un director de una sociedad mercantil que sea también miembro del órgano de administración de dicha entidad, por esa circunstancia no ha de presumirse, pero tampoco excluirse, que esté vinculado por una relación laboral. El TS hace alguna precisión respecto de la doctrina de la última sentencia dictada, pero que, a nuestro juicio, no altera para nada la sustancia de la argumentación seguida y la conclusión acerca del carácter oneroso de estas retribuciones y su deducibilidad como gastos en el IS.

Pues bien, la sentencia de 2 de noviembre de 2023 reproduce estas consideraciones de la resolución judicial de 27 de junio y entiende, ya con carácter incondicionado, que resultan deducibles en el IS las retribuciones satisfechas a los directores generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los consejos de administración de las mismas, siempre y cuando se correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos.

Conclusiones

1.- Las retenciones e ingresos a cuenta sobre las remuneraciones percibidas por los miembros del consejo de administración no en su condición de tales, sino como trabajadores por cuenta ajena de la sociedad, ya como personal laboral común, ya como personal de alta dirección, corresponderán a la

Administración tributaria competente respecto de las remuneraciones de los trabajadores por cuenta ajena.

2.- Esa consecuencia es congruente con la consideración en cuanto a deducibles como gastos en el IS, siempre que cumplan con el resto de exigencias que la normativa reguladora del IS previene, que merecen las retribuciones de empleados de una sociedad que a su vez sean miembros del consejo de administración, y que derivan de sus servicios como trabajadores de la misma, bien en régimen común, bien como de alta dirección, y no se deben al desempeño de sus estrictos cometidos como miembros del órgano de administración.