Roj: **STS 2583/2025** - **ECLI:ES:TS:2025:2583**

Id Cendoj: **28079130022025100117**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **02/06/2025**
Nº de Recurso: **716/2023**
Nº de Resolución: **672/2025**
Procedimiento: **Recurso ordinario**
Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 672/2025

Fecha de sentencia: 02/06/2025

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 716/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/05/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 716/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 672/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 2 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo registrado con el nº **716/2023,**interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO,**contra la resolución nº NUM000 , de 8 de mayo, adoptada por la Junta Arbitral establecida en el artículo 65 del **Concierto Económico** entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, en los expedientes acumulados nº NUM001 y NUM002 . Ha sido parte demandada la **DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA,**representada y asistida por el procurador don Jesús López Gracia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de interposición de 6 de julio de 2023, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, contra la resolución de la Junta Arbitral -Junta Arbitral o JA- del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco nº NUM000 , de 8 de mayo, establecida en el artículo 65 y sucesivos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en los expedientes acumulados nº NUM001 y NUM002 .

SEGUNDO.- Se tuvo por interpuesto el recurso jurisdiccional por diligencia de ordenación de 19 de julio de 2023.

En la misma diligencia de ordenación se requirió a la Junta Arbitral para que, en plazo de 20 días, remitiese el expediente administrativo y practicase los emplazamientos a los interesados - artículo 49 de la Ley de esta Jurisdicción-.

TERCERO.- Por diligencia de ordenación de 10 de mayo de 2024 se tuvo por personada a la Administración demandada y por recibido el expediente administrativo y, comprobados los emplazamientos requeridos en el artículo 49 de la LJCA, se dio traslado del citado expediente al Abogado del Estado para que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda.

CUARTO.- El Abogado del Estado formalizó el escrito de demanda el 10 de junio de 2024. En su demanda, tras relatar los hechos que se consideran relevantes, la Administración recurrente formula su pretensión en el suplico, interesando de este Tribunal Supremo lo siguiente, transcrito literalmente:

*"[...] SUPLICO A LA SALA que tenga por presentado este escrito con sus copias, por formulada demanda, y dicte sentencia estimatoria que anule la Resolución de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** objeto de impugnación y declare que pertenece a la AEAT la competencia para la exacción de las retenciones practicadas por Iberdrola, S.A. y por Iberdrola Renovables, S.A., sobre las retribuciones satisfechas a sus respectivos presidentes y consejeros delegados durante los ejercicios 2009 a 2011 en la proporción resultante de aplicar el art. 7.1.c) del **Concierto**; con condena en costas a la parte demandada en cuanto se oponga a la estimación del recurso [...]".*

QUINTO.- Mediante diligencia de ordenación de 12 de junio de 2024 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se dio traslado al procurador Sr. López Gracia, en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya para que, en el plazo de 20 días, la contestase. Por escrito de 5 de julio de 2024 se formuló escrito de contestación a la demanda, en que solicita:

*"[...] SUPLICO que teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, tener por contestada en tiempo y forma la demanda en el Recurso Contencioso-Administrativo nº 716/2023, y, previos los trámites legalmente preceptivos, en méritos de lo aducido, en su día dicte Sentencia por la que se desestime el recurso contencioso-administrativo promovido por la Administración del Estado contra la Resolución dictada por la Junta Arbitral prevista en el **Concierto Económico** número NUM000 , de 8 de mayo, y se declare que la Resolución impugnada es ajustada a derecho, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante; por ser de Justicia que se pide en Madrid [...]".*

SEXTO.- Por decreto de 8 de julio de 2024 se unió el escrito de contestación del procurador Sr. López Gracia, en la representación acreditada en autos de la Diputación Foral de Vizcaya, se consideró la cuantía como indeterminada y se acordó traslado al Abogado del Estado recurrente, por plazo de diez días, para conclusiones, al no haber solicitado la apertura de prueba.

Mediante escrito de 29 de julio de 2024, el Abogado del Estado presenta escrito de conclusiones.

Por diligencia de ordenación de 31 de julio de 2024 se tuvo por evacuado el trámite de conclusiones conferido a la AEAT y se dio traslado para conclusiones al procurador Sr. López Gracia, en nombre de la Diputación Foral de Vizcaya, lo que efectuó mediante escrito de 12 de septiembre de 2024.

Por diligencia de ordenación de 26 de septiembre de 2024 se tuvo por evacuado el trámite de conclusiones de la parte demandada y, visto el estado en que se encuentran las actuaciones, se declararon conclusas y pendientes de señalamiento para deliberación, votación y fallo cuando por turno corresponda.

Por providencia de 6 de marzo de 2024 se señaló para deliberación, votación y fallo de este recurso contencioso-administrativo el día 6 de mayo de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

***PRIMERO.*-Acto recurrido y antecedentes del asunto.**

Es objeto de impugnación en este proceso jurisdiccional la resolución de la Junta Arbitral antes indicada, nº 48/20203, de 8 de mayo, que se adoptó en los expedientes acumulados NUM001 y NUM002 .

La parte dispositiva del acuerdo decide del siguiente modo:

"ACUERDA

1º.- Declarar que no procede considerar que las retenciones practicadas a los dos consejeros de IBERDROLA, S.A., por el desarrollo de sus funciones ejecutivas como Presidente y Consejero Delegado en los años 2009-2011 deban ingresarse en proporción de volumen de operaciones a las Administraciones con competencia de exacción respecto del pagador.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a IBERDROLA, SA".

Ni Iberdrola, S.A. ni las personas designadas en autos como sujetos a retención en sus retribuciones han sido parte en este proceso ni en el conflicto arbitral.

La mencionada resolución estima, aun sin decirlo de un modo claro y rotundo, los conflictos acumulados deducidos por la Administración foral vizcaína.

La resolución de la Junta Arbitral describe los antecedentes del asunto:

"[...] I. ANTECEDENTES

1.- La AEAT inició el 12 de marzo de 2014 un procedimiento de comprobación a IBERDROLA, SA - como absorbente de IBERDROLA RENOVABLES, SA-, en relación con las retenciones derivadas del trabajo personal practicadas e ingresadas en la DFB, período 2009 a 2011, a dos miembros del Consejo de Administración, D. Eloy y D. Simón , por sus funciones como altos directivos como presidente y consejero delegado, respectivamente.

El 22 de diciembre de 2015 se incoaron dos Actas de conformidad (NUM003 y NUM004) considerando que, por la teoría del vínculo, las retenciones no derivan de trabajo personal ordinario sino de su condición de miembros del Consejo de Administración de la entidad, por lo que la exacción debe realizarse en proporción de volumen de operaciones.

2.- El 30 de diciembre de 2015 el retenedor comunica a la DFB las actuaciones de la AEAT, lo que determina la adopción del Acuerdo de 22 de febrero de 2016 de requerir de inhibición al Estado respecto de la competencia de inspección, así como con la calificación otorgada a la retribución satisfecha a los consejeros.

3.- El 23 de marzo de 2016 la AEAT se ratificó en su competencia, ante lo que el 20 de abril de 2016 se planteó el conflicto NUM001 .

4.- Con motivo de la notificación por la AEAT del acta NUM004 , la DFB requirió a ésta de inhibición y, ante la ratificación tácita del Estado en su competencia, planteó el conflicto NUM002 .

5.- Los conflictos fueron acumulados por Acuerdo de fecha 26 de noviembre de 2021, y se han tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66.Uno del ***Concierto Económico****, que señala que son sus funciones:*

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente ***Concierto Económico*** *a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.*

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

2.- Acumulación de procedimientos...

3.- Sobre el procedimiento seguido por la AEAT

La Ley del ***Concierto Económico*** *distribuye en el art. 7.Uno.a) la competencia de exacción de las retenciones por trabajo personal en función del lugar donde se presten los servicios (y, en su caso, en función del centro de adscripción); pero no regula la competencia inspectora, por lo que, en principio, cada Administración tendrá la competencia para regularizar las retenciones que considere le debían haber sido ingresadas en función del lugar de prestación del trabajo.*

La Junta Arbitral ha resuelto multitud de conflictos en que la AEAT regulariza vía inspección las retenciones de trabajo practicadas por pagadores de competencia foral, pero exclusivamente en supuestos en que considera que el trabajo se ha prestado en territorio común y, por tanto, le corresponde la exacción.

Por su parte, el art. 7.Uno.c) distribuye la competencia de exacción de las retenciones a consejeros y administradores en función de la competencia de exacción del Impuesto sobre Sociedades del pagador de las mismas. Así, cuando el pagador-retenedor tribute en proporción, deberá igualmente ingresar las referidas retenciones en proporción. En este caso, la competencia inspectora corresponde a la Administración que la tuviera respecto del Impuesto sobre Sociedades del pagador.

La AEAT entiende que le corresponde la competencia de inspección de las retenciones a miembros del Consejo de Administración porque IBERDROLA, SA, a pesar de tener domicilio fiscal en Bizkaia, supera los 7.000.000 euros de volumen de operaciones y realiza más del 75% en territorio común. IBERDROLA RENOVABLES, SA, hasta su extinción, tenía el domicilio fiscal en Valencia.

En este sentido, la AEAT justifica que no ha regularizado las retenciones correspondientes a rendimientos de trabajo ordinarios sino de alta dirección, en los que prevalece la relación mercantil, que determina su calificación como rendimientos en su condición de miembros de Consejo de Administración.

La DFB señala que la calificación efectuada por la AEAT determina el cambio en la normativa que regula la obligación de retener, el cambio en la competencia de exacción y en la competencia de inspección, por lo que no es de recibo que se realice unilateralmente.

En su opinión, la AEAT debería haberle comunicado las discrepancias observadas a fin de que, como Administración competente para regularizar las retenciones de trabajo declaradas por la obligada, realizara la comprobación oportuna.

En todo caso, argumenta la DFB que la AEAT debería haberle permitido participar en su procedimiento, dado el deber de colaboración previsto en la LCE, de conformidad con lo señalado por la Junta Arbitral en la Resolución 8/2012.

Sobre el deber de colaboración y coordinación establecidos en los arts. 2 y 4 del ***Concierto Económico*** *y, trasladando al ámbito interno un deber de colaboración específico que ya existía en el plano internacional, la Junta Arbitral estableció que en los supuestos de operaciones vinculadas debía permitirse una participación de la Administración sin competencia inspectora en el procedimiento seguido por la otra, a fin de tratar, de buena fe, de evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.*

No parece que la Resolución 8/2012 sea extensible sin más a las regularizaciones de retenciones. Mucho menos cuando la reforma del ***Concierto Económico*** *operada por la Ley 10/2017 recoge expresamente dos supuestos de colaboración (operaciones vinculadas y calificación de operaciones con efectos en el IVA), pero no el caso de la regularización de retenciones.*

Ello no obsta a considerar que sería deseable que las Administraciones realizaran estas regularizaciones de manera coordinada, de acuerdo con el interés general.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

4.- Sobre la calificación de la retribución satisfecha a los miembros del consejo de administración con funciones ejecutivas.

4.1.- Normativa.

La exacción de las retenciones de trabajo personal han correspondido a la Administración del lugar donde se hayan prestado los servicios desde la concertación por Ley 12/1981.

Por su parte, la exacción de las retenciones por ser miembro de consejo de administración corresponden a las Administraciones con competencia de exacción en proporción al volumen de operaciones desde la redacción de la Ley 12/1981 otorgada por Ley 38/1997. La Ley 12/2002 que aprueba el ***Concierto Económico*** *vigente, en su redacción originaria, matiza que se trata de las retenciones por la condición de miembro del consejo de administración.*

4.2.- Rendimiento de trabajo vs retribución miembro consejo administración

Para llegar a la conclusión que defiende, la Inspección de la AEAT se basa en la llamada teoría del vínculo, creada por la jurisprudencia, por la cual, cuando concurre la doble circunstancia de miembro del consejo de administración y personal de alta dirección (por contraste con los trabajos comunes u ordinarios), prevalece una de ellas, la mercantil. Se basa en la STS (Sala I) de 26 de febrero de 2018 . Esta teoría tiene su origen en los órdenes mercantil y social del Tribunal Supremo y, posteriormente, ha afectado al ámbito tributario.

A efectos del IRPF, las rentas de los miembros de consejo de administración como tales se consideran rendimiento de trabajo, aunque se someten a un tipo fijo de retención.

La Junta Arbitral del Convenio ***Económico*** *con Navarra (en lo sucesivo, JAN) en su Resolución 141/2020 conoció el caso de las retenciones por trabajo personal practicadas por IBERFRUTA-MUERZA a dos miembros de su Consejo de Administración que simultáneamente desempeñaban funciones ejecutivas, que se caracterizaba por las siguientes circunstancias:*

a.- Según los estatutos la función de administración es gratuita.

b.- De los 6 miembros del Consejo de Administración, hay 2 que a la vez desempeñan funciones ejecutivas como gerente y director comercial, respectivamente, para lo cual disfrutan de poderes amplios otorgados por el referido Consejo.

c.- Estas funciones ejecutivas si están retribuidas.

d.- La sociedad les ha practicado retención a los 2 consejeros referidos por rendimiento de trabajo y la ha ingresado a la Hacienda Territorial de Navarra por entender que los trabajos se han prestado exclusivamente en territorio foral.

En esta Resolución la JAN desestimó la traslación al Convenio ***Económico*** *de la teoría del vínculo, porque entiende que en la normativa mercantil parece adivinarse un efecto preventivo o limitador a favor de los socios frente a maniobras del órgano de administración, que no parece tener relación alguna con los criterios de distribución de recursos tributarios que se realiza a través del Convenio* ***Económico****. Así, respecto de la finalidad de las distintas reglas de conexión, como sucede en cualquier punto de conexión, debe buscarse la mejor y más significativa relación entre el territorio y, en este caso, la fuente de la renta. En general, el trabajo está asociado a un lugar de prestación. Pero en el caso de las retribuciones que reciban los administradores, se debe considerar que se diluye esa relación, prefiriéndose otros elementos que en principio dejarían un margen de decisión a la empresa (la fijación de su domicilio), si bien tratándose de empresas de alguna envergadura viene a operar la proporción de volumen de operaciones. En este sentido, la traslación sin matices de lo que sean funciones de los administradores en su condición de tales en los términos del TRLSC introduce disfunciones en la justicia del reparto entre el Estado y Navarra. Funciones netamente ejecutivas de una empresa radicada plenamente en territorio foral, con un lugar de trabajo eminentemente físico, esto es, desarrollando trabajos o prestando servicios a la sociedad en territorio foral, entiende la JAN que deben generar una fiscalidad imputable a la misma.*

El Tribunal Supremo resolvió por Sentencia de 23 de diciembre de 2022) el recurso planteado contra la Resolución 141/2020 de la JAN.

En la misma, el Alto Tribunal no se pronuncia expresamente sobre la postura de la JAN de diferenciar los criterios de concertación de las retenciones respecto de los criterios de calificación civil y social derivados de la teoría del vínculo.

A pesar de ello, el Tribunal Supremo considera correcta la calificación, a efectos del Convenio ***Económico*** *con Navarra, de las retenciones a los Consejeros como rendimiento de trabajo en base a las siguientes circunstancias:*

a.- Ninguno de los dos consejeros con funciones ejecutivas es socio de la entidad.

b.- Aunque ninguno de los dos Consejeros es consejero delegado, tienen poderes concedidos suficientemente amplios para equipararlos a tal figura.

c.- Los estatutos no regulan retribución para los administradores.

d.- Ambos Consejeros tienen un contrato laboral y su retribución se determina anualmente por aprobación de la Junta General de Accionistas.

De todo ello puede deducirse que el Tribunal Supremo no acepta una traslación general y automática de la teoría del vínculo al ámbito de la distribución de los recursos tributarios configurada en el ***Concierto Económico****, sino que, en su caso, entiende que debe ponderarse los aspectos concretos derivados de la relación mercantil o laboral de los Consejeros con funciones ejecutivas respecto de la entidad pagadora.*

A juicio de esta Junta Arbitral tampoco parece razonable la traslación automática de la teoría del vínculo por cuanto constituye una categoría autónoma desarrollada en el orden social y civil. Ni parece aceptable la asimilación del concepto consejero en su condición de tal en cuanto en el orden mercantil se introdujo por una reforma de diciembre de 2014 a la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010), mientras que en el ***Concierto Económico*** *se había incorporado en la redacción originaria de la Ley 12/2002.*

Sin embargo, dicha traslación es precisamente lo que ha realizado la AEAT en sus actas y correspondientes informes de ingreso en Administración no competente, pues se limita a recalificar, sin un examen de las circunstancias concretas, las retribuciones como derivadas de relación mercantil y no laboral y, en consecuencia, a imputarse la competencia de exacción en proporción al volumen de operaciones.

En este caso sí se remunera a los Consejeros por su condición de tal, y se ingresan las retenciones por este concepto en proporción de volumen de operaciones a las distintas Administraciones con competencia de exacción. Adicionalmente, solo a los Consejeros con funciones de alta dirección, se les retribuye adicionalmente por sus funciones ejecutivas, y se ingresan estas retenciones de trabajo personal en exclusiva a la DFB. En la medida que estas retribuciones adicionales se refieren exclusivamente a dos Consejeros que desarrollan funciones ejecutivas como Presidente y Consejero Delegado, es indudable que implican un plus de dedicación, individual y no colegiada, que diferencia su actividad de la del resto de Consejeros.

Por último, tampoco procede la traslación automática de la teoría del vínculo, en la medida que no puede descontextualizarse el ámbito en que se produjo la Sentencia de 26 de febrero de 2018 , pues hay que recordar que se dictó en un procedimiento que se refiere a la denegación de la inscripción registral de una cláusula por la que se establece que, a pesar de la gratuidad del cargo de administrador, si existiese consejo de administración, podría acordar la retribución de sus miembros sin necesidad de acuerdo previo de la Junta General ni modificación estatutaria [...]".

SEGUNDO.**-Consideraciones de la Sala y criterio que se establece.**

En el ámbito del conflicto seguido en el presente caso entre las Administraciones públicas litigantes, deferido a la decisión arbitral de la Junta competente al efecto en los términos del **Concierto Económico**, las normas que deben ser interpretadas, dentro de la rúbrica general de *retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo,*son las siguientes (extractadamente):

"Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competentepor razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

Asimismo en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

b) ...

c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio.A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. 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".

A este respecto, podemos dejar constancia de las siguientes consideraciones jurídicas, orientadas a la resolución del presente recurso contencioso-administrativo:

1)Del tenor literal del precepto del **Concierto económico** transcrito se infiere que la competencia relativa a las retenciones a cuenta de los rendimientos incluidos en la rúbrica mencionada -los rendimientos del trabajo- corresponde a la Diputación Foral que sea competente, en uno y otro caso. La interpretación del artículo 7, incluso cuando se apela para ello a fuentes extrínsecas a sus propios cánones interpretativos, tanto en lo que respecta a la letra a) como a la letra c) del apartado Uno, como se infiere de su propio texto, no ofrece duda alguna interpretativa al respecto, con fundamento en la *lex loci*o lugar de producción de los rendimientos.

La diferencia entre ambas letras del art. 7.Uno, por tanto, no se concreta en una distribución de la competencia tributaria entre las dos Administraciones territoriales, sino que se resuelve, en el caso del párrafo 2º de la letra c) del art. 7.Uno, en una distribución de las retenciones entre ambas, en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio *"...[t]ratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales"*.

2)De la mera literalidad del art. 7 Uno de la Ley que aprueba el **Concierto Económico** -LCE- se obtiene que la norma no regula, por lo tanto, una distribución de competencias entre las Administraciones, estatal y foral, aquí en liza.

El hecho de que el conflicto suscitado por la Diputación Foral de Vizcaya surgiera como consecuencia reactiva a una regularización emprendida por la AEAT el 12 de marzo de 2014, en un procedimiento de comprobación seguido frente a la mercantil IBERDROLA, S.A. -en su calidad de sociedad absorbente de IBERDROLA RENOVABLES, S.A.-, en relación con las retenciones derivadas del trabajo personal practicadas e ingresadas en la Diputación Foral de Vizcaya, período 2009 a 2011, a dos miembros del Consejo de Administración, D. Eloy y D. Simón , revela por lo tanto un ejercicio indebido de su potestad tributaria por parte de la AEAT, que no puede ser calificado de otro modo que como constitutivo de una nulidad de pleno derecho (y no solo porque se ha utilizado una potestad de regularización en contra del mandado taxativo del **Concierto**, del que hemos dejado constancia, sino también por la ostensibilidad con que se manifiesta ese ejercicio abusivo).

Además de tales circunstancias, las mas relevantes de las que hay que considerar, y que no han sido suficientemente apreciadas en la resolución arbitral aquí impugnada ni en los escritos de las partes procesales en este litigio, se sobrepone a ella la cuestión de fondo sobre la que aquí se debate, relativa a la calificación de los rendimientos percibidos por los señores mencionados, procedentes de la sociedad pagadora que, podemos anticipar aquí, ha sido también equivocada. En otras palabras, aunque la configuración del art. 7 LCE habilitase un reparto competencial entre las dos Administraciones en pugna, el resultado sustantivo al que se llega no es otro que un error jurídico de calificación en que ha incurrido la AEAT.

3)Existe otro elemento de juicio que se debe advertir en un conflicto destinado a resolver una cuestión acerca de la interpretación de la norma relativa a las retenciones a cuenta de una obligación principal: habría sido preciso, ya que se trata de pagos, por vía de retenciones, a cuenta de una obligación principal, exigible en el IRPF de los retenidos, traer a colación dónde se lleva a cabo tal obligación principal.

Aun cuando se mantiene vivo en alguna de sus manifestaciones el llamado carácter autónomo del deber de retener -y del ejercicio de la competencia administrativa para su regularización- hoy día resulta inaceptable que quepa examinar una deuda de retenciones prescindiendo total y absolutamente de la obligación principal de la que constituye una obligación -y pago- a cuenta.

4)Cabe, además, considerar que el ejercicio adecuado y tempestivo de las potestades públicas y más en particular, las que pueden dar lugar a conflictos en el ámbito del **Concierto Económico** entre el Estado y

la Comunidad Autónoma del País Vasco, no pueden ser objeto de *ocupación*ni de ejercicio unilateral de la competencia que se reivindica, que es lo que aquí ha sucedido. Cabe anticipar que, además de ello, la AEAT ha recalificado los rendimientos por su cuenta, sin contar con la opinión de la Diputación Foral llamada a percibir unos rendimientos, evidentemente satisfechos en concepto de pagos susceptibles, en principio, de incardinación en la letra a) del art. 7.Uno LCE, para hacerlos integrarse, *pro domo sua,*en el ámbito objetivo de la letra c) del mismo artículo.

5)Ello significa que la Administración estatal ha emprendido una actividad de calificación que se proyecta sobre el objeto previsto en las repetidas letras a) y c) del art. 7.Uno de la LCE -que en este caso ha sido de recalificación, correctora de la autoliquidación efectuada por retenciones a cuenta- a la que genéricamente le habilita el art. 13 de la LGT. Sin embargo, al margen del mayor o menor acierto con que se haya afrontado la calificación llevada a cabo, es de advertir que esa potestad no sirve, en modo alguno, para que una Administración pueda decidir por sí y ante sí una competencia tributaria que en un principio no le corresponde y que, *de facto,*se ha sustraído al ejercicio legalmente por otra Administración pública.

Expresado en otros términos, cada Administración ostenta, con carácter general, esa facultad de calificación de los negocios jurídicos, de los hechos, actos o instituciones. Además del art. 13 LGT que rige en territorio común, la Administración foral ostenta una competencia paralela y equivalente en el art. 12 de la Norma Foral General Tributaria 2/2005, de 10 de marzo. Pero, en ambos casos, conviene destacar que esa función de calificación -es de repetir, al margen del resultado correcto o no a que en cada caso conduzca, sobre lo que volveremos más adelante- presupone de modo indeclinable que se ostenta la competencia dentro de cuyo ámbito objetivo se afronta esa calificación. Al efecto, ni el art. 7 LCE -ni la facultad de calificación que ejercita la AEAT- habilita para dirimir o excluir la competencia sobre la base de una calificación que no cabe imponer de forma unilateral, como aquí se ha hecho.

6)En definitiva, la tesis esgrimida en este proceso por la representación en juicio de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT- se refiere al ejercicio de una actividad de recalificación que, como acabamos de señalar, vulnera, cabe decir, no solo las normas sobre retenciones de estas retribuciones efectuadas a los administradores, en relación con los rendimientos obtenidos por razón de su condición de tales -si están encuadradas en una u otra letra del art. 7 LCE, sino también, y principalmente, las propias reglas de distribución de la competencia para su regularización, contenidas en la LCE del País Vasco.

7)Lo que ha hecho en el presente asunto la AEAT, es de subrayar que de un modo unilateral, es considerar que los rendimientos en debate deben entenderse como *retribuciones que perciben -los citados Sres. Eloy y Simón por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración-,* con el solo y precario soporte dogmático de una llamada *teoría del vínculo*acuñada para otros fines por la Sala Primera del Tribunal Supremo, lo que efectúa no solo al efecto de calificar los rendimientos del trabajo a efectos de su inserción dentro de alguna de las dos categorías (trabajo personal o retribución a los administradores) sino que, a partir de esa recalificación interesada, se viene a arrogar una competencia latente que la ley -en este caso fruto de un **concierto**- no le atribuye, hurtándosela a la otra Administración, la foral, que por virtud de esa misma ley, está facultada para ello.

8)Volvemos sobre este punto porque es crucial. Debe decirse, con carácter y alcance general, que la propia opinión mostrada por la AEAT -en el ejercicio de esa suerte de potestad anticipada y autorregulada- no tiene mayor valor jurídico que la que pudiera sostener la DFB respecto de la aplicación de las normas sobre retenciones e ingresos a cuenta por esos mismos rendimientos del trabajo, competencia a efectos del **Concierto**.

De ahí que sea acertada la apelación a la concertación y colaboración, *ex*LCE, principios que ya hemos aplicado en esta Sala y que la Junta Arbitral no llega a considerar con la importancia que merecen, pese a su valor esencial, no solo en el seno del **Concierto Económico**, sino en cualquier relación entre Administraciones públicas que sirven -deben servir- los intereses generales, no los suyos propios como organización (art. 103 CE), con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

9)En relación con la controvertida teoría del vínculo, importada de la jurisprudencia civil -y social- que, en principio, cabe entender concebida para otra finalidad distinta de la que ahora daría lugar a su aplicación al caso, se trata de una doctrina por virtud de la cual en el supuesto de que los administradores sociales ostentasen la doble condición de tales y de personal de alta dirección (de naturaleza laboral especial), la primera cualidad absorbe la segunda. Desde una perspectiva fiscal -no prevista al acuñarse tal doctrina- todos los rendimientos obtenidos deben considerarse como retribución a los administradores. Esa doctrina, alumbrada como decimos en un contexto diferente a aquel para el que se pretende atribuir sus efectos, traería también su ámbito expansivo a las retenciones a cuenta de los rendimientos del trabajo personal.

10) Además de todo lo expuesto, es de recordar que esta Sala ha situado la llamada *teoría del vínculo*en una posición bastante distinta a la que pretende la AEAT.

Aunque se haya declarado, ya repetidamente, en relación con la deducibilidad fiscal del gasto correspondiente en el Impuesto sobre Sociedades, la doctrina de esta Sala expresada con anterioridad, aborda la citada doctrina del vínculo, afirmando que rige en el ámbito de la relación civil entre la sociedad y los socios, como garantía de protección de los minoritarios (STS de 27 de junio de 2023, recurso nº 6442/2021 y otras varias). En la mencionada sentencia se razona acerca de la aplicabilidad en materia fiscal de la denominada teoría del vínculo, en los siguientes términos:

"SÉPTIMO.- Alguna consideración sobre la denominada teoría del vínculo y su aplicación al caso.

Conforme a esa teoría, cuando en una persona concurre la doble consideración de trabajador por cuenta ajena y administrador -así, en el caso debatido de que tenga suscrito un contrato que puede considerarse, partamos de la idea, de alta dirección (como es el caso de los dos Sres. ... y ...) y de manera simultánea ostente un cargo de administrador en la empresa (lo que también sucede), entonces entra en juego la llamada teoría del vínculo.

Tal doctrina, que no conoce reflejo en la legislación fiscal, despliega sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador con la empresa, lo que impide que, en tal caso, por la naturaleza del vínculo -se hace predominar entonces la naturaleza mercantil, por superponerse a la laboral, ya que se pierde entonces la esencia de la ajenidad- la jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación. La competencia recaería en la jurisdicción mercantil.

Ahora bien, al margen de toda otra consideración, no parece que tal doctrina afecte a nuestro caso. Aun admitiendo la teoría del vínculo, o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución que nos ocupa no será -nunca- una liberalidad no deducible si es real, efectiva, probada, contabilizada y onerosa. Así lo hemos dicho reiteradamente y hemos de mantenerlo.

Habría de preguntarse, atendida esa especie de absorción normativa, qué sucedería si el cargo de administrador fuera previsto estatutariamente como gratuito. En tal caso, no parece lógico que la parte de la retribución que percibiría el administrador como trabajador -y que sería además objeto de retención- no pudiera ser deducida por la empresa pagadora. Quiere ello decir que la consecuencia basada en la llamada teoría del vínculo, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso, operación que no se ha realizado aquí"

Además, no consideramos necesario, por no precisarse para la resolución del presente pleito, efectuar un análisis de fondo sobre la extensión de la jurisprudencia civil, en lo concerniente a esa doctrina del vínculo, a un caso regido por normas y principios de Derecho tributario, más allá de lo evidente, que es negar que sea posible esa traslación automática, como propugna la AEAT, que no ve conveniente aceptar la propia jurisprudencia de la Sala Tercera al respecto, plasmada con anterioridad (aunque por días) al escrito de demanda, pero perfectamente conocida por la Administración del Estado con ocasión de la formulación del escrito de conclusiones.

11) Como pone de manifiesto la Diputación foral recurrida, ni la AEAT ha solicitado el recibimiento del proceso a prueba, ni en absoluto ha acreditado el presupuesto de hecho necesario para, sobre su base, recalificar los rendimientos obtenidos por los dos directivos a los que se afectó la retención. Esa notoria falta de constancia de ciertos datos de interés, que denuncia como no probados la Administración recurrente, dada su posición procesal, solo es imputable a su inactividad. Así sucede con la cuestión del vínculo o vínculos que unen a los Sres. Eloy y Simón con la mercantil Iberdrola Renovables, S.A.

Cabe recordar, al efecto, que al margen de que la razón esencial para decidir la cuestión litigiosa radica en el exceso de competencia puesto en evidencia en los razonamientos anteriores, con ocasión del ejercicio de la facultad calificadora acometida, la carga de la prueba en un proceso contencioso-administrativo, por regla general, corresponde a la parte que sostiene la pretensión actora, sin que tal norma se vea alterada por el solo hecho de que la demandante -que combate aquí un acto administrativo, de naturaleza arbitral, investido de todos los atributos, prerrogativas y presunciones propios de tales actos- sea también una Administración pública.

TERCERO.- Conforme dispone el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, en la redacción dada al precepto en la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, procede imponer las costas a la parte vencida, la Administración recurrente. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1)Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº 716/2023, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación legalmente establecida de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (AEAT),**contra la resolución de 8 de mayo de 2023, de la Junta Arbitral del **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que desestima el conflicto planteado al efecto por la Diputación Foral de Vizcaya en los expedientes acumulados nº NUM001 y NUM002 .

2)Imponer las costas procesales causadas en este litigio a la Administración del Estado demandante, en los términos y con el límite **económico** que se señala en el fundamento quinto de esta sentencia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ