

SUMARIO:

Haciendas forales. Navarra. Convenio económico. Competencia para la exacción de retenciones IRPF practicadas a miembros de consejo de administración de sociedad mercantil. Desde hace décadas se ha polemizado acerca de si las retribuciones a la administración societaria tenían un contenido o vínculo exclusivamente mercantil o podían combinarse con el laboral, generándose en casos concretos un doble vínculo entre la sociedad y el administrador cuyas funciones quizá iban más allá de las meras tareas de deliberación o representativas. El problema en este conflicto radica en que en función de las características de los pagos a los administradores, la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF puede corresponder a una u otra administración de manera exclusiva o bien debe ser compartida. De ser correcta la calificación efectuada por la empresa declarante, dado que no se suscita duda sobre que los trabajos o servicios se prestan en Navarra, la competencia sobre las retenciones correspondería a la HFN. Por el contrario, de ser correcta la calificación que pretende la AEAT, la HFN deberá remesar a la AEAT la parte que le corresponda, aunque, por supuesto, ajustada al tipo de retención aplicable a estas retribuciones de acuerdo con la normativa navarra aplicable. Por mucho que la referencia a las retribuciones percibidas en condición de tales administradores se asemeje a lo que dispone el Convenio a la hora de fijar el punto de conexión, la expansión de la doctrina contenida en la STS de 26 de febrero de 2018, recurso n.º 3574/2017 (NCJ063041) al conflicto planteado por la AEAT no es automática. El punto de conexión del Convenio circula en paralelo al tratamiento que se ha venido dando tanto en el ámbito del Estado como en el foral al tipo de retención correspondiente a las retribuciones a estos administradores personas físicas residentes. La duda que puede suscitarse es si la relación entre el tipo de retención y el punto de conexión del convenio es necesariamente biunívoca, esto es, si es el mismo patrón el que debe establecerse para que la retención correspondiente sea la fija y no la variable y para que se aplique el punto de conexión previsto en el art.10.1.f) del Convenio. Convendría que fuera así, con el fin de la competencia sobre la exacción de las retenciones a favor de una u otra administración fuera una cantidad fija, segura y firme (y no variable). Una cierta lectura de esta cuestión podría provocar, incluso, decisiones normativas de quien tuviera la competencia con el objetivo de obtener de manera artificial mejores posiciones a la hora de obtener el rendimiento. No es tarea de la Junta Arbitral resolver si la interpretación de los preceptos que para regular el tipo de retención variable debe ser tan amplia como la que se deduce del art. 217.2 del TRLSC a efectos mercantiles, sino determinar es la interpretación de los preceptos que regulan el punto de conexión. Caben dos opciones, si la referencia a las retribuciones percibidas por los administradores “en condición de tales”, debe ser tan amplia como la que se deduce del art. 217.2 del TRLSC a efectos mercantiles o si puede darse una lectura autónoma del Convenio. En este caso los administradores contratados laboralmente no son socios mayoritarios ni de control y están sometidos a la dirección y supervisión del consejo de administración. Las funciones de alta dirección o de dirección por las que se les retribuye, bien como gerente, bien como director comercial, parecen bien diferenciables de las que les corresponden, como a los otros cuatro consejeros, por su mera pertenencia al consejo, y que en el caso del conflicto son gratuitas. No hubiera sido complicado diferenciar en un caso como este entre las funciones “en condición de tales” de las funciones de alta dirección o de mera dirección. Considera la Junta Arbitral que la traslación sin matices de lo que sean funciones de los administradores “en condición de tales” en los términos del TRLSC introduce disfunciones en la justicia del reparto entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Funciones netamente ejecutivas, como las que corresponden al gerente y al director comercial de una empresa radicada plenamente en el territorio navarro, con un lugar de trabajo eminentemente físico, esto es, desarrollando trabajos o prestando servicios a la sociedad en territorio navarro, creemos que deben generar una fiscalidad imputable a la Comunidad Foral. A tal fin, es necesario interpretar que cuando el Convenio se refiere a las retribuciones percibidas por los administradores en condición de tales lo hace con una perspectiva mucho más restrictiva que la que se deduce de la normativa mercantil, adecuada a la finalidad de la norma. Esto es, referida a funciones representativas y deliberativas, pero no ejecutivas, teniendo en cuenta que se ha formalizado un contrato laboral entre la sociedad y quienes son, también, administradores y que no ofrece dudas ni la dependencia ni la ajenidad. La inclusión en el Convenio de la expresión retribuciones percibidas “en condición de tales administradores” es anterior y descoordinada de la similar presente en el TRLSC. La autonomía del Derecho tributario, la autonomía calificatoria que se deduce del art. 13 LGT, así como la no necesaria permeabilidad de los conceptos entre diferentes regulaciones fiscales (en este caso, la del Impuesto sobre Sociedades y la del IRPF) nos permite interpretar de manera restrictiva el ámbito de aplicación de los pagos en concepto de rentas del trabajo respecto de que el punto de conexión no va a ser

el general, esto es, el dependiente de que los trabajos o servicios se realizasen o no en Navarra. A nuestro parecer, esta interpretación restrictiva responde mucho mejor a la finalidad de una norma de reparto de la competencia sobre la exacción entre dos Administraciones.

PRECEPTOS:

Ley 28/1990 (Convenio Económico con Navarra), arts. 10 y 51
RDLeg 1/2010 (TR LSC), art. 217 .
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17 y 101.
Código Civil, art. 3.1.

En Pamplona, a 28 de julio de 2021, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 141, planteado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con la discrepancia suscitada respecto de la competencia para la exacción de retenciones practicadas a miembros del consejo de administración de la entidad AAA durante los ejercicios 2016 a 2019, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...).

I. ANTECEDENTES

I.1. Planteamiento del conflicto

1º El día 5 de noviembre de 2020 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia suscitada respecto de la competencia para la exacción de retenciones practicadas a dos de los seis miembros del consejo de administración de la entidad AAA durante los ejercicios 2016 a 2019, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). La AEAT sostiene en su escrito que le correspondían parte de las retenciones. Con carácter previo se había comunicado la interposición del conflicto a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local.

2º Los antecedentes de hecho expuestos por la AEAT se remontan al 13 de marzo de 2020, fecha en la que la AEAT notificó a la HFN un acuerdo de solicitud de reembolso, relativo a cantidades ingresadas en Administración no competente. La propuesta fue rechazada, mediante Resolución de 6 de julio de 2020. Ante ello, en fecha 4 de septiembre de 2020, la AEAT requirió de inhibición a la HFN para que reconociera su competencia y, en consecuencia, efectuase la remesa de las cantidades ingresadas en Administración no competente. Transcurrido el plazo de un mes y no habiendo contestado al mismo, la AEAT entiende que la HFN se ratifica tácitamente en su competencia.

3º La AEAT pone de manifiesto lo siguiente: (i) La entidad AAA, cuyo objeto social se relaciona con el ámbito agroalimentario y la alimentación en general, se constituyó en 1991, fijando su domicilio social y fiscal en un municipio de la Comunidad Foral. (ii) AAA tributa en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) conjuntamente al Estado y a la Comunidad Foral de Navarra, dado que su volumen de operaciones es superior a siete o diez millones de euros, según los años, y realiza operaciones en ambos territorios, indicándose el volumen de operaciones que corresponde a cada territorio y los porcentajes de tributación en ambos. (iii) Las retenciones practicadas sobre las cantidades satisfechas a los miembros del consejo de administración sobre los que suscita el conflicto, en ejercicio de sus funciones, han sido ingresadas en su totalidad en la HFN (los tipos de retención que se deducen de las cifras facilitadas por la AEAT son, respectivamente, del 36,50%, 40%, 39% y 39%). (iv) En virtud de lo dispuesto en el artículo 10.1.f) del Convenio, 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. La AEAT invoca el artículo 10.1.f) del Convenio, precepto que se refiere precisamente a este concepto de retenciones, advirtiendo que la HFN entiende, por el contrario, que las percepciones controvertidas obedecían más bien al desempeño de funciones de gerente y director comercial, no habiendo percibido cantidad alguna por la mera pertenencia al consejo de administración. Pero, a su parecer, cuando concurre la doble actividad, como miembro del consejo de administración y como personal de alta dirección, prevalece una de ellas y es la mercantil. En apoyo de estas afirmaciones se reproducen ciertas sentencias del Tribunal Supremo, en particular una de 5 de febrero de 2015, que, sobre la llamada doctrina o teoría del vínculo, reforzaría la pretensión de la AEAT. En su opinión, aquella jurisprudencia precisa lo que deba entenderse por "retribuciones percibidas por miembros de un Consejo de Administración en su condición de tales" y lo hace en este sentido.

Se aportan una serie de documentos acreditativos.

I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la HFN

4º Con fecha de 10 de noviembre de 2020 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción del mismo respecto de las administraciones afectadas. En particular emplaza a la HFN para que en el plazo de un mes formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

5º Con fecha de 11 de diciembre de 2020 comparece la HFN para formular alegaciones. Pone de manifiesto que las funciones que ejercen estas personas en condición de miembros del consejo de administración son gratuitas y que lo que en realidad perciben son los sueldos por sus respectivas funciones como gerente y director comercial. Pone de manifiesto, por el interés que puede tener en la resolución del conflicto, que los dos administradores no son socios de la entidad. Aporta a tal efecto los estatutos sociales, de los que resulta el carácter no retribuido de la condición de miembros del consejo de administración y señala que la clave conforme a la que se han ingresado las cantidades en concepto de retención es precisamente la correspondiente a trabajadores por cuenta ajena. Siendo así, y prestándose los trabajos o servicios en Navarra, es Navarra -dicen- la que ostenta la competencia para la exacción. Aporta jurisprudencia que permitiría 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. Y, asimismo, expone las razones por las que la doctrina invocada por la Agencia Tributaria no sería aplicable al caso del conflicto.

En el plano formal, pone de manifiesto que lo que pretende la AEAT es desvirtuar las declaraciones efectuadas por el obligado tributario, que consignaron los datos tal y como ahora defiende la HFN. En ese sentido insiste en la necesidad de enervar la presunción de veracidad de las declaraciones, corriendo por cuenta de la AEAT la carga de la prueba.

Se acompaña al escrito de una serie de documentación.

I.3. Instrucción

6º Visto el escrito de alegaciones presentado por la HFN, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 11 de enero de 2021, notificando a la AEAT con entrega de copia del escrito de alegaciones y de los documentos presentados por la HFN; asimismo declara abierto el período de instrucción durante un máximo de dos meses y emplaza a las partes para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para la resolución definitiva del conflicto.

I.4. Alegaciones finales

7º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 21 de abril de 2021, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes, emplazándolos durante un mes para que formulen cuantas alegaciones tengan por conveniente. Constan diligencias de comparecencia tanto de la AEAT como de la HFN.

8º La HFN presenta un escrito fechado en 14 de mayo de 2021, remitiéndose al anteriormente presentado.

9º La AEAT, por su parte, con fecha de 21 de mayo, formula un extenso escrito de alegaciones finales. En sustancia, insiste en que las retribuciones objeto de la controversia han sido percibidas por los consejeros "en su condición de tales" y no como trabajadores por cuenta ajena. Aprovecha el trámite para tratar de desarticular el razonamiento expuesto por la HFN, que sostenía la compatibilidad de la condición de miembro de un consejo de administración con la percepción de un salario que retribuya servicios o trabajos distintos a las funciones inherentes del cargo societario y en general no rechaza esa posibilidad. Pero advierte la AEAT que en el caso de que lo que se retribuya sea por funciones o actividades de dirección o gerencia de la sociedad u otras asimilables debe aplicarse la llamada teoría del vínculo, creada por la jurisprudencia de los órdenes civil y social, según la cual estas funciones o actividades quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad. En el caso del conflicto, las funciones propias de los puestos de trabajo de gerente y director comercial difícilmente -dice- pueden considerarse servicios o trabajos distintos a esas funciones inherentes al cargo societario.

A través de un intenso seguimiento de varios asuntos, concluye la AEAT que cuando el Convenio se refiere a las retribuciones percibidas por los miembros de los consejos de administración en su condición de tales, está abarcando todas las funciones que realizan los administradores inherentes a su cargo, incluidas las ejecutivas, de alta administración o gerencia y no solo las que son indelegables.

II. NORMAS APLICABLES

10º Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.
- b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

11º En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

12º En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

13º La clave para la resolución de este conflicto de competencias se halla en una vieja cuestión. Desde hace décadas se ha polemizado acerca de si las retribuciones a la administración societaria tenían un contenido o vínculo exclusivamente mercantil o podían combinarse con el laboral, generándose en casos concretos un doble vínculo entre la sociedad y el administrador cuyas funciones quizá iban más allá de las meras tareas de deliberación o representativas. En ese contexto observamos el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que, en su versión actual, se refiere al sistema de remuneración que como excepción estatutaria se puede articular, con determinación del concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores -atención a la expresión- “en su condición de tales”.

Es notorio que el asunto trascendía lo mercantil y lo laboral y penetraba en lo fiscal, en temas, entre otros, como el de la deducibilidad o no en el IS de los pagos efectuados a los administradores, cuestión sobre la que la legislación tributaria no evitaba el lance y fijaba un tratamiento con mayor o menor acierto, tema que, en realidad, no nos incumbe. Y del mismo modo se puede relacionar no ya con la tributación directa de la sociedad administrada, sino también con la de los propios administradores. Siendo los administradores contribuyentes del IRPF, nuestra legislación de este impuesto posee desde hace décadas disposiciones propias e independientes, tanto respecto de las normas mercantiles como de la consideración que pueda tener el gasto de la retribución para el pagador. Ese tratamiento propio es como rendimientos del trabajo (lo mismo en la normativa general que en la navarra). Se prevé, además, un tipo fijo de retención para ciertos pagos a administradores, excepcionando la regla general que prevé para las rentas del trabajo un tipo variable. Como ocurre con cualquier ámbito jurídico-tributario, estos asuntos del IRPF no han estado exentos de discusiones.

Nos aparece ahora un problema adicional, que no había generado en lo que conocemos conflictos anteriores ni tampoco se había especulado sobre posibles soluciones: justamente, el conflicto que se nos ha planteado y que debemos resolver.

En efecto, en función de las características de los pagos, la competencia para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF puede corresponder a una u otra administración de manera exclusiva o bien debe ser compartida.

Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del IRPF de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra. Pero bien puede suceder que correspondiendo a la Comunidad Foral la exacción del IRPF de un sujeto pasivo, las retenciones a cuenta no le correspondan, o solo le correspondan parcialmente. No necesariamente esa circunstancia será tenida en cuenta a efectos de la llamada aportación económica, tal y como dice el apartado 3 del artículo 10 del Convenio; tampoco el artículo 56 (compensaciones) se refiere a estas retenciones. Por el contrario, el artículo 16 del Convenio marca la eficacia de los pagos a cuenta, previendo que, a efectos de la liquidación del IRPF del perceptor, tendrán validez respecto de éste los pagos a cuenta que se hayan realizado (de manera debida) en uno u otro territorio.

Por supuesto, lo mismo puede suceder en el sentido inverso.

14º La polémica que se ha planteado alrededor de cuestiones mercantiles, laborales y fiscales relacionadas con las retribuciones de los administradores no es poca. La invocación de la jurisprudencia del orden civil que realiza la AEAT no puede ser minusvalorada, pero habrá que fijar sus efectos en sus justos términos y valorar si no se están extrapolando sus consideraciones. En este sentido parece resolverse la cuestión material de la retribución a los administradores, teniendo en cuenta la normativa mercantil y en su caso la laboral, normativa mercantil con el sesgo de la protección del socio frente a maniobras económicas de la administración de la entidad. Los argumentos empleados para tratar la cuestión mercantil y laboral están siendo empleados para resolver la cuestión de la deducibilidad en el IS de los gastos por la retribución a los administradores, bajo el prisma de una normativa fiscal restrictiva que ha salido al paso de posibles fraudes a disposiciones como la que impide la deducibilidad de la retribución al capital propio, más con la frecuente confusión entre socios y administradores.

El conflicto que debemos resolver, no obstante, tiene una base normativa (la del IRPF) que ha sido completamente autónoma, en la búsqueda de la justicia tributaria, encarnada en el principio de capacidad económica.

A todo esto, se añade el punto de conexión para la tributación sobre la renta del administrador persona física y residente en España, bien en territorio común, bien en territorio foral; y no en tanto en cuanto a la tributación que podríamos llamar final, sino de manera particular en relación con los pagos a cuenta.

15º Es el apartado 1 del artículo 10 del Convenio el que viene a determinar cuándo las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del IRPF, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral. Se exigirán por la Comunidad Foral, según determina la letra a) de dicho apartado, cuando correspondan con los rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en Navarra. Y también se exigirán por la Comunidad Foral, según determina la letra f), cuando correspondan con 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, pero en este caso se matiza la competencia advirtiendo que ello sucederá “cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente a la Comunidad Foral por el Impuesto sobre Sociedades”. Añade lo siguiente:

“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.”

De ser correcta la calificación efectuada por la empresa declarante, dado que no se suscita duda sobre que los trabajos o servicios se prestan en Navarra, la competencia sobre las retenciones correspondería a la HFN. Por el contrario, de ser correcta la calificación que pretende la AEAT, la HFN deberá remesar a la AEAT la parte que le corresponda, aunque, por supuesto, ajustada al tipo de retención aplicable a estas retribuciones de acuerdo con la normativa navarra, que es la aplicable.

16º La posición que ocupa en este conflicto la AEAT es en apariencia de fácil defensa, con la cobertura de argumentos sencillos y pudiendo emplear a su favor contundentes resoluciones judiciales. Otra cosa será que esos argumentos, en un contexto como el que los ha generado, y provenientes de un orden jurisdiccional alejado de los conflictos entre administraciones propios del Convenio, puedan ser tenidos en cuenta en esos términos. Sobre la base de la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (NR 3574/2017) parece indiscutible que las retribuciones percibidas por un administrador contratado para ejercer funciones ejecutivas propias del órgano administrador como gerente o como director comercial son retribuciones percibidas “en condición de tal administrador”. Otra cosa sería que desarrollasen otras actividades dentro de la propia organización empresarial que por sus características configurasen una verdadera relación de trabajo. Deberían tratarse de trabajos comunes u ordinarios, mencionándose en alguno de los documentos aportados, como ejemplo, el de conserje, si bien es frecuente referirse a otras actividades que serían más normales en este contexto como las contables o la asistencia letrada.

En efecto, en el artículo 217 del TRLSC, en su actual redacción, aparece la referencia al concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores “en su condición de tales”. Solo en lo que concierne a sociedades cotizadas -no es el caso del conflicto- hay un desglose entre la “remuneración de los consejeros por su condición de tal” (artículo 529 septdecies del TRLSC) y la “remuneración de los consejeros por el desempeño de funciones ejecutivas” (artículo 529 octodecies del TRLSC). En cuanto al resto, es el artículo 249 del TRLSC (delegación de facultades del consejo de administración) el marco regulador, que, en Derecho privado, debe ser interpretado en los términos marcados por el Alto Tribunal.

En el ámbito fiscal, además, ese texto legal y la lectura jurisprudencial han sido utilizados por el TEAC para desarrollar su última doctrina sobre la deducibilidad en el IS de las retribuciones abonadas a los administradores.

17º Por mucho que la referencia a las retribuciones percibidas en condición de tales administradores se asemeje a lo que dispone el Convenio a la hora de fijar el punto de conexión, la expansión de esta doctrina proveniente del orden civil al conflicto planteado por la AEAT no es automática.

En efecto, conviene analizar despacio el traslado pieza a pieza al caso que nos ocupa. Y en ese sentido resulta que lo que son retribuciones percibidas en condición de tal administrador para el TRLSC no tienen por qué serlo para el Convenio. Desde luego, la finalidad o finalidades de todas estas disposiciones de tono preventivo o limitador, tanto las mercantiles y laborales como las del IS, poco tiene o tienen que ver con la que debe presidir la fijación del punto de conexión atribuyendo la competencia bien al Estado, bien a la Comunidad Foral, bien a los dos de manera compartida.

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. Querriamos entender que, en general, el trabajo está asociado a un lugar de prestación, que viene a coincidir con el centro de

trabajo al que esté adscrito el trabajador. Pero en el caso de las retribuciones que en su condición de tales reciban los administradores -en los términos del Convenio-, se debe considerar que se diluye esa relación con el centro del trabajo, prefiriéndose otros elementos que en principio dejarían margen de decisión a la empresa (la fijación de su domicilio), si bien tratándose de empresas de alguna envergadura viene a operar la cifra de negocios.

Incluso, volviendo a las analogías que hay en las expresiones utilizadas, no debe ignorarse que el Convenio introdujo la expresión “en su condición de tales” muchos años antes de que la normativa mercantil la incorporase a su regulación (2014). Habrá que reflexionar sobre si lo que se pretendió con ello, en un momento tan diferente y en un instrumento legal muy distinto, fue tan expansivo como lo que resulta ahora de la normativa mercantil, a los efectos que le son propios, o lo que por traslación afecta a la deducibilidad del gasto en el IS.

18º El punto de conexión del Convenio circula en paralelo al tratamiento que se ha venido dando tanto en el ámbito del Estado como en el foral al tipo de retención correspondiente a las retribuciones a estos administradores personas físicas residentes.

Esta podría ser también una vía para ayudar a interpretar correctamente lo que pretende el Convenio.

Profundizando en ella, desde que existe el IRPF en su formato actual (finales de los años setenta) igual que el Convenio ha separado el punto de conexión relativo a los rendimientos del trabajo en general de las retribuciones a los administradores, también rendimientos del trabajo, la normativa específica del IRPF ha fijado de manera separada el tipo de retención general y el tipo de retención para las retribuciones percibidas por los administradores en su condición de tales.

En el ámbito del Estado, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considera que en todo caso tienen la consideración de rentas del trabajo “las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos” [art. 17.2.e)]. El artículo 101 somete a un tipo fijo y no a un tipo variable -como es regla general en el terreno de las rentas del trabajo- a “los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos”.

No es muy diferente lo que sucede en el ámbito de la Hacienda navarra. Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos tienen en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo, tal y como dice el apartado 2 del artículo 14 del Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF (Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio). El artículo 70 del Reglamento del IRPF, Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, separa de la retención en función de una tabla -y ordena una retención sobre un tipo fijo- “cuando se trate de retribuciones que, en su condición de tales, perciban los miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos similares”.

La finalidad de un tipo de retención como el fijo previsto para las retribuciones percibidas por los administradores en calidad o condición de tales parece meridiana, tratándose de un tipo tan elevado. Es cierto que, en casos como el del conflicto, el tipo general puede ser mayor, pero el legislador ha renunciado a proponer el más alto entre el general y el específico, sin entrar en más consideraciones.

La elección de un tipo en vez del otro no se presenta como algo esencialmente conflictivo. Hay numerosas consultas vinculantes ante el órgano directivo del Ministerio de Hacienda, que suele responder en el sentido de dar preferencia al tipo fijo sobre el variable en tanto en cuanto las retribuciones de los administradores lo sean “en condición de tales” en el sentido del TRLSC. Dicho de otra manera, que contesta con el mismo criterio que ha dispuesto la AEAT en el planteamiento del presente conflicto para aquellos casos en los que los administradores cubren funciones de gerencia o alta dirección.

Ocasionalmente surge algún conflicto jurídico, como el resuelto por la sentencia del TSJ de Cataluña de 12 de noviembre de 2020 (NR 1075/2019). La sala de Barcelona consideró en el caso de autos que había de aplicarse el tipo variable y no el tipo fijo, tratándose de las retribuciones abonadas al administrador único, cuyo cargo como tal era gratuito, a la sazón socio único. Ciertamente las retribuciones no se percibieron por el ejercicio de funciones directivas, sino por el trabajo de camarero que venía desarrollando en la empresa dedicada a la restauración. Dado el reducido tipo de retención variable (el 10%), se comprende la pretensión de la Administración de que se debía haber ingresado el fijo. Quizá en otros contextos la Administración no tenga interés alguno en modificar el tipo de retención declarado, como es el caso de nuestro conflicto, en el que el tipo variable era más alto que el fijo, más teniendo en cuenta que es lo que es, un pago a cuenta. Aparte de todo esto, claro es, está la incidencia que tenga en los puntos de conexión, que eso solo afecta a escenarios en los que aparecen los territorios forales.

La duda que puede suscitarse es si la relación entre el tipo de retención y el punto de conexión del convenio es necesariamente biunívoca, esto es, si es el mismo patrón el que debe establecerse para que la retención correspondiente sea la fija y no la variable y para que se aplique el punto de conexión previsto en el artículo 10.1.f) del Convenio. Convendría que fuera así, con el fin de la competencia sobre la exacción de las retenciones a favor de una u otra administración fuera una cantidad fija, segura y firme (y no variable). Una cierta lectura de esta cuestión podría provocar, incluso, decisiones normativas de quien tuviera la competencia con el objetivo de obtener de manera artificial mejores posiciones a la hora de obtener el rendimiento.

Desde luego, no es nuestra tarea resolver si la interpretación de los preceptos que para regular el tipo de retención variable debe ser tan amplia como la que se deduce del artículo 217.2 del TRLSC a efectos mercantiles. Sí puede apuntarse que la finalidad que se puede presumir tengan esas disposiciones del Derecho privado -e incluso la finalidad de la pretendida limitación de los gastos en el IS- no es la misma que la propia de las que articulan un tipo de gravamen especial, fijo y elevado, para la retención de los pagos a administradores personas físicas y residentes.

Lo que habrá que determinar es la interpretación de los preceptos que regulan el punto de conexión. Caben dos opciones, si la referencia a las retribuciones percibidas por los administradores “en condición de tales”, debe ser tan amplia como la que se deduce del artículo 217.2 del TRLSC a efectos mercantiles o si puede darse una lectura autónoma del Convenio.

19º La interpretación dada por la sala de lo civil del Tribunal Supremo ha podido empujar lo que se pensaba que pudo suponer la reforma mercantil llevada a cabo en 2014. Como había señalado la doctrina científica, que el artículo 217.2 TRLSC se refiriese a la “retribución de administradores por su condición de tales” permitía entender que los administradores o al menos los de algunas sociedades podían percibir otras retribuciones por causa distinta de la propia condición de administrador sin restricciones por el tipo de sociedad. A ello se añadía lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 249, referido al contrato a celebrar entre la sociedad y miembros del consejo de administración nombrados consejeros delegados o a los que se atribuyeran funciones ejecutivas en virtud de otro título.

En el caso del conflicto, los administradores contratados laboralmente no son socios mayoritarios ni de control y están sometidos a la dirección y supervisión del consejo de administración. Las funciones de alta dirección o de dirección por las que se les retribuye, bien como gerente, bien como director comercial, parecen bien diferenciadas de las que les corresponden, como a los otros cuatro consejeros, por su mera pertenencia al consejo, y que en el caso del conflicto son gratuitas.

No hubiera sido complicado diferenciar en un caso como este entre las funciones “en condición de tales” de las funciones de alta dirección o de mera dirección. Pero, como se ha dicho, la antes señalada sentencia de 2018 descarta esta interpretación y abona otra contraria, expansiva de lo que sean funciones de los administradores “en condición de tales” y, por lo tanto, la reserva estatutaria tiene un alcance mucho mayor. No es cuestión que podamos ni debamos discutir, en espera de que quien sea competente alumbre la respuesta definitiva (recuérdese que no se ha sentado jurisprudencia en sentido técnico).

Que en otros ámbitos de la fiscalidad se haya exportado o pretendido exportar esta doctrina, no vincula para nada. Nos referimos a la deducibilidad de los pagos efectuados en el Impuesto sobre Sociedades, ello a pesar de que en el año 2014 se introdujera un matiz a la tradicional exclusión de deducibilidad de donativos y liberalidades, indicando que no se entenderán comprendidas en estos conceptos 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, siempre que vayan más allá de lo que, con esa interpretación, permite la normativa mercantil, incluida la reserva estatutaria. En efecto, considerando que serían gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, el TEAC abunda en esta tesis. Tampoco es una cuestión que podamos ni debamos discutir y quien lo deba hacer probablemente deba analizar las funciones de cada una de las disposiciones. A la vista de la envergadura del problema, conociendo los conflictos jurídicos planteados y la reacción de la doctrina científica, es esperable que el tema tenga un largo recorrido hasta que finalmente se pueda resolver judicialmente o se plantee algún cambio normativo, que todo puede suceder.

Lo que tiene esta Junta Arbitral es la obligación de resolver el presente conflicto, y en este sentido nos parece que la traslación sin matices de lo que sean funciones de los administradores “en condición de tales” en los términos del TRLSC introduce disfunciones en la justicia del reparto entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Funciones netamente ejecutivas, como las que corresponden al gerente y al director comercial de una empresa radicada plenamente en el territorio navarro, con un lugar de trabajo eminentemente físico, esto es, desarrollando trabajos o prestando servicios a la sociedad en territorio navarro, creemos que deben generar una fiscalidad imputable a la Comunidad Foral. A tal fin, es necesario interpretar que cuando el Convenio se refiere a las retribuciones percibidas por los administradores en condición de tales lo hace con una perspectiva mucho más restrictiva que la que se deduce de la normativa mercantil, adecuada a la finalidad de la norma. Esto es, referida a funciones representativas y deliberativas, pero no ejecutivas, teniendo en cuenta que se ha formalizado un contrato laboral entre la sociedad y quienes son, también, administradores y que no ofrece dudas ni la dependencia ni la ajenidad.

Dice el artículo 3.1 del Código Civil que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. Ya hemos dicho que la inclusión en el Convenio de la expresión retribuciones percibidas “en condición de tales administradores” es anterior y descoordinada de la similar presente en el TRLSC. La autonomía del Derecho tributario, la autonomía calificatoria que se deduce del artículo 13 de la Ley General Tributaria, así como la no necesaria permeabilidad de los conceptos entre diferentes regulaciones fiscales (en este caso, la del Impuesto sobre Sociedades y la del IRPF) nos permite

interpretar de manera restrictiva el ámbito de aplicación de los pagos en concepto de rentas del trabajo respecto de que el punto de conexión no va a ser el general, esto es, el dependiente de que los trabajos o servicios se realicen o no en Navarra. A nuestro parecer, esta interpretación restrictiva responde mucho mejor a la finalidad de una norma de reparto de la competencia sobre la exacción entre dos Administraciones.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido desestimar la pretensión deducida por la AEAT.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Resolución de 28 de julio de 2021, de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra. Conflicto 141/2020

Fuente: Sitio web del Gobierno de Navarra