

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de noviembre de 2024

Sala 1.^a

R.G. 636/2022

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Relación mercantil y laboral. Aplicando la jurisprudencia del TJUE y del TS al caso de la aplicación del régimen fiscal especial a trabajadores desplazados a territorio español regulado en el art. 93 de la Ley IRPF, se concluye que no cabe, por exclusiva remisión a la teoría del vínculo, negar al trabajador que también forme parte del órgano de administración los derechos que la norma le conceda en su condición de trabajador. Por tanto, en la medida en que el acuerdo de liquidación se limita a negar la aplicación del régimen especial de acuerdo con una interpretación de la teoría del vínculo que ha sido superada, ha de entenderse que concurren las circunstancias para su aplicación. De modo que el Sr. Axy firma con la entidad XZ un contrato de trabajo de alta dirección, se da virtualidad a dicha relación laboral y no resultando discutido ningún otro requisito cabe estimar aplicable el régimen fiscal especial.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 08/11/2021 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 05/11/2021 contra resolución de fecha 28-09-2021 (notificada el 07-10-2021) del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid. Dicha resolución desestima las reclamaciones 28-21118-2019 y 28-27581-2019 promovidas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por el concepto IRPF, ejercicios 2013 y 2014. Cuantía: 302.425,11 euros (liquidación 2013).

SEGUNDO.- Con fecha de 17-10-2019 se dicta el referido acuerdo de liquidación por IRPF 2013 y 2014, en el que se considera improcedente la aplicación del régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), concluyendo que la relación que el obligado tributario mantiene con la entidad **XZ**, SA es de carácter mercantil y no laboral.

TERCERO.- No conforme con el citado acuerdo de liquidación se interpone contra el mismo la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que desestima en resolución de 28-09-2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

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

Síguenos en...



La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Madrid impugnada en el presente recurso.

TERCERO.- La cuestión discutida se centra en determinar la procedencia de la aplicación del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la LIRPF, en concreto, en el cumplimiento del requisito previsto en la letra b) que, de acuerdo con la redacción vigente en los ejercicios objeto de comprobación, disponía:

<Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

(...)

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.>

En el caso que nos ocupa, es pacífico que el obligado tributario mantenía una relación de carácter laboral con la entidad **XZ**, SA derivada de un contrato de trabajo de alta dirección y, por otra parte, había sido designado por la sociedad **XZ-TW**, SA, en cuanto administrador mancomunado de **XZ**, SA, como representante persona física para el ejercicio de las funciones propias del cargo.

En este contexto, la regularización efectuada por la AEAT parte de la teoría del vínculo interpretada según la sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1158/2014 de 12-03-2014 (rec. 3316/2012), señalando que "en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza de vínculo (...); por lo que, si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil".

Dicha regularización fue asimismo confirmada por la resolución del TEAR.

Frente a la misma, el ahora recurrente formuló recurso de alzada defendiendo que su desplazamiento a territorio español se produjo por motivos laborales, en los términos exigidos por la letra b) del artículo 93 de la LIRPF. Posteriormente presentó sendos escritos de alegaciones complementarias en los que se remite a diversos pronunciamientos jurisprudenciales, de la Audiencia Nacional (AN), del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del TS.

Se destacan las sentencias del TS de 27-06-2023 (rec. 6442/2021), de 02-11-2023 (rec. 3940/2022) y de 25-07-2023 (rec. 2334/2021).

A la luz de la citada jurisprudencia, que este TEAC no puede desconocer, interesa destacar lo dicho en la sentencia de 02-11-2023 (rec. 3940/2022), apoyándose en la previa de 27-06-2023 (rec. 6442/2021), en cuyo Fundamento Jurídico Décimo, en su punto 4.2, el TS matiza la aplicación de la teoría del vínculo en el ámbito fiscal, pronunciándose en los siguientes términos:

<En segundo término, en relación con la teoría del vínculo, [conforme a la cual cuando en una persona concurre la doble consideración de trabajador por cuenta ajena y administrador -en el caso debatido al tener suscrito el Sr. Juan Carlos un contrato de alta dirección y de manera simultánea ostenta un cargo de administrador en la empresa-, entra en juego la llamada teoría del vínculo], basta con remitirnos a lo expuesto por esta Sala en reciente STS núm. 875/2023, de 27 de junio, rec. Cas. 6442/2021, cit. En la que se señala que: "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

Síguenos en...

jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación. La competencia recaería en la jurisdicción mercantil" y añade que "[a]hora 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".

En el caso que se enjuicia, al igual que en el analizado en la cit. Sentencia, aún admitiendo la teoría del vínculo, la retribución que nos ocupa, que corresponde a la prestación de unos servicios reales, efectivos y no discutidos, no puede ser nunca una liberalidad no deducible.

En efecto, 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.

(...)

A lo expuesto se añade que, según consolidada jurisprudencia del TJUE, en el ámbito comunitario europeo no se admite que prevalezca a fortiori la relación mercantil -que supone la pertenencia al órgano de administración- sobre la consideración de trabajador de dicha persona a los efectos del Derecho de la UE, pues conforme a esa jurisprudencia, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador. Así, pueden citarse las sentencias del TJUE de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C229/14) y de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09). En ellas, el TJUE concluye que:

"...el Tribunal de Justicia ya ha declarado 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".

Es más, como ya hemos declarado en las sentencias cit, las doctrinas sentadas en las sentencias Balkaya y Danosa han sido refrendadas con rotundidad en la reciente STJUE de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21) en la que se concluye por el Tribunal que la circunstancia de que una persona que ejerza la función de director de una sociedad mercantil sea también miembro del órgano de administración de dicha entidad, no permite por sí sola, presumir o excluir la existencia de una relación laboral ni la calificación de dicha persona como trabajador asalariado a efectos del Derecho de la UE.

En suma, el TJUE consagra que no cabe hacer de peor condición a un trabajador (ni a la empresa que lo contrata) por el hecho de formar parte del órgano de administración y aprovechar dicha circunstancia para negar derechos que la norma interna de un estado concede a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.

En este sentido, declaró esta Sala en la sentencia núm. 875/2023, de 27 de junio, rec. Cas. 6442/2021, que:

"Aplicada al caso que nos ocupa, que discurre obviamente en materia fiscal, no laboral, la jurisprudencia del TJUE supone que aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a éste o a su empresa pagadora por el mero hecho

Síguenos en...



de formar parte aquél, también, del órgano de administración, siempre que como se ha señalado en los apartados previos -es de repetir de nuevo- que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, siendo además nítido que están correlacionadas con los ingresos, circunstancias todas estas predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa".

En consecuencia, la postura defendida por el Abogado del Estado infringiría el Derecho de la UE ya que haría de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas que los contratan, que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras, pues, en el caso de los trabajadores estrictamente tales, no se cuestiona la deducibilidad del gasto en que consiste su retribución, mientras que en el primero de ellos -como administradores- se rechaza, a pesar de no existir ninguna diferencia que legitime dicho trato conforme a la referida jurisprudencia del TJUE.>

A pesar de que el supuesto que analiza el TS se refiere a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades (IS), que no es lo que aquí nos ocupa, este TEAC considera que la *ratio decidendi* aplicada por el Alto Tribunal, cual es la reconsideración de la teoría del vínculo en el ámbito fiscal a la vista de la jurisprudencia del TJUE, resulta plenamente extrapolable al presente supuesto.

Así pues, aplicando la jurisprudencia del TJUE y del TS al caso que nos ocupa, que es la aplicación del régimen fiscal especial a trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la LIRPF, se concluye que no cabe, por remisión a la teoría del vínculo, negar al trabajador que también forme parte del órgano de administración los derechos que la norma le conceda en su condición de trabajador.

En este mismo sentido de inaplicar la denominada teoría del vínculo se pronunció el TS en la sentencia de 25-07-2023 (rec. 2334/2021) al analizar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF, concluyendo, al igual que en la sentencia previa, que tal ventaja no puede quedar excluida por la única circunstancia de que el trabajador sea también administrador, cuando se cumplan los restantes requisitos de acceso al derecho.

Por tanto, en la medida en que el acuerdo de liquidación se limita a negar la aplicación del citado régimen especial del artículo 93 LIRPF de acuerdo con una interpretación de la teoría del vínculo que ha sido superada, sin cuestionar el cumplimiento del resto de requisitos, ha de entenderse que concurren las circunstancias para su aplicación.

Particularmente, por lo que aquí interesa, se reconoce que el Sr. **Axy** firma con la entidad **XZ**, SA un contrato de trabajo de alta dirección en fecha ...-2009, por lo que dando virtualidad a dicha relación laboral y no resultando discutido ningún otro requisito cabe estimar aplicable el régimen fiscal especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF.

En consecuencia, se estiman las alegaciones presentadas, imponiéndose la anulación de la resolución del TEAR y del acuerdo de liquidación.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

