

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1698/2025 de 22 de diciembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo.****Recurso n.º 64/2024****SUMARIO:**

Haciendas forales. Navarra. Convenio económico. IRPF. Retenciones. Retribuciones a socios y consejeros. La Junta Arbitral consideró que los trabajos o servicios prestados por los cuatro socios se habían realizado en Navarra en función de la ubicación del centro de trabajo en Navarra al que estaban adscritos los trabajadores y la exacción de las retenciones correspondían a la Hacienda Foral, toda vez que procedían de trabajos o servicios prestados en Navarra por los miembros del consejo de administración de la entidad domiciliada en esa Comunidad Foral. Considera la Sala que la Resolución de la Junta Arbitral impugnada y que ahora se confirma afirma que, a tenor de la valoración de la documentación que examinó, los cuatro hermanos percibieron retribuciones que ni se correspondían con su función de administradores o consejeros, y que tuvieron fiscalmente el tratamiento de rendimientos del trabajo no asimilable a la mera asistencia a juntas o representación en el consejo. La realidad fáctica o los hechos de los que parte la resolución de la Junta no son expresamente cuestionados por la AEAT, pero sí cuestiona el relato fáctico y las conclusiones a las que llega la resolución, apoyándose en la memoria aportada por la empresa con las cuentas anuales. La resolución gira sobre que apartado del art. 10 del Convenio resulta de aplicación en el caso de las retribuciones percibidas por los cuatro socios y miembros del Consejo de Administración de la sociedad. Para su resolución la Sala parte de la llamada teoría del vínculo y de su superación. Aunque hayan sido dictadas a los efectos de la admisión como gastos deducibles en el IS, la STS de 27 de junio de 2023, recurso n.º 6442/2021, recordada por la STS de 2 de junio de 2025, recurso n.º 716/2023, afirmaba que la teoría del vínculo rige en el ámbito de la relación civil entre la sociedad y los socios, como garantía de protección de los minoritarios «[n]o 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 [...]». Lo que no cabe es asumir, a priori, la absorción de la relación laboral por la mercantil por el solo hecho de que quien lleva a cabo una tenga la condición de administrador o miembro del consejo de administración de la entidad. En el presente caso no constaba, para ninguno de los cuatro socios y consejeros, la existencia de un contrato laboral. Sin embargo, para la perfección y validez de una relación laboral, no se requiere ninguna exigencia formal, ni tan siquiera que conste su expresa documentación. Por el contrario, sí quedó acreditado que las retribuciones fueron abonadas mediante nóminas mensuales que reunían las características propias de las nóminas de los trabajadores por cuenta ajena, en las que constaba el número de afiliación a la Seguridad Social, la categoría laboral, la antigüedad y el código de contrato de cada uno, así como el tipo de retención a cuenta del IRPF correspondiente al importe de su respectiva nómina, que en todos los casos, superior al tipo fijo del 35% aplicable a las retribuciones de los administradores. Estos extremos, de los que partió la resolución no han sido desvirtuados. Por tanto, en una situación como la descrita y reconociendo que el miembro de un Consejo de Administración también puede percibir retribuciones por el desarrollo de otras actividades que no sean la propias de representación en el Consejo, las retenciones practicadas por los cuatro socios por las retribuciones percibidas, sí son susceptibles de integrarse en el art 10.1.a) del Convenio por originarse en rendimientos de trabajos o servicios que se prestaron en Navarra y es a esta Comunidad a quien corresponde la totalidad del importe, toda vez que en ese territorio se encontraba el centro de trabajo.

Síguenos en...

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.698/2025**

Fecha de sentencia: 22/12/2025

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

Número del procedimiento: 64/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: Junta Arbitral del Convenio Económico entre Estado y Comunidad Foral de Navarra

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

Transcrito por: AFJ

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 64/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1698/2025**

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

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 22 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo número 002/62/2024, interpuesto por el abogado del Estado en nombre de la Administración General del Estado, contra Resolución 156/2022, de fecha 23 de noviembre de 2023, adoptada por la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto planteado por la AEAT frente a la Hacienda Foral de Navarra para resolver la discrepancia suscitada respecto de la competencia para la exacción, en la proporción que le corresponde, de las retenciones practicadas por la entidad "AROFA, S.L." sobre las retribuciones satisfechas a miembros de su consejo de administración en su condición de tales e ingresadas durante el ejercicio 2020 íntegramente en dicha Hacienda Foral.

Ha comparecido como parte demandada la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador don Noel Alain de Dorremocha Guiot.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO

Síguenos en...

PRIMERO.-Con fecha 24 de enero de 2024, por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado se interpuso recurso contra Resolución 156/2022, de fecha 23 de noviembre de 2023, adoptada por la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se formuló demanda mediante escrito presentado el 18 de abril de 2024, en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: *«[q]ue tenga por presentado este escrito con sus copias, por formulada demanda, y dicte sentencia estimatoria que anule la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declare que pertenece a la AEAT la competencia para la exacción, al 100 por 100, de las retenciones practicadas por Arofa sobre las retribuciones satisfechas a los miembros de su consejo de administración durante el ejercicio 2020 y, en consecuencia, que la HFN debe efectuar a favor de aquella la remesa de las cantidades retenidas.[...]»*

SEGUNDO.-La Comunidad Foral de Navarra contestó a la demanda mediante escrito presentado el 22 de mayo de 2024, en el que tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando: *«[Q]ue teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga por formuladas las precedentes consideraciones y, en consecuencia, por contestada la demanda en autos del recurso contencioso-administrativo procedimiento ordinario número 64/2024, interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO frente a Resolución de 23 de noviembre de 2023, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, resolutoria del conflicto de competencias núm. 156/2022; y previos los trámites legales oportunos, desestime el recurso formulado por la AEAT, representada por el Abogado del Estado, confirmando la resolución impugnada, por resultar conforme con el ordenamiento jurídico.[...]»*

TERCERO.-Por Decreto dictado el 24 de mayo de 2024, se acordó fijar la cuantía del presente recurso en 386,715,07 euros, pasando las actuaciones al magistrado ponente para resolver sobre el recibimiento a prueba solicitado.

CUARTO.-Mediante Auto de fecha 23 de julio de 2024, se acordó recibir a prueba el presente procedimiento, teniéndose por aportada la documental interesada por el abogado del Estado.

QUINTO.-Por Diligencia de Ordenación de fecha 4 de septiembre de 2024, se confirió traslado a la parte demandante para presentar escrito de conclusiones, trámite que evacuó mediante escrito presentado el 19 de septiembre de 2024; conferido traslado para igual trámite a la parte demandada, ésta presentó escrito de conclusiones con fecha 4 de octubre de 2024.

SEXTO.-Con fecha 7 de octubre de 2024 se declararon concluidas las presentes actuaciones y quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno corresponda.

SÉPTIMO.-Mediante providencia de fecha 22 de octubre de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 9 de diciembre de 2025, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 23 de noviembre de 2024, núm. 156/2022, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre Estado y Comunidad Foral de Navarra (Junta Arbitral), por la que se desestimó el conflicto de competencia planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), frente a la Comunidad Foral en relación a las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las retribuciones satisfechas durante el ejercicio 2020, a los miembros del Consejo de Administración de la entidad Arofa S.L.

1.2.-El 29 de marzo de 2021, la AEAT solicitó a la Hacienda Foral de Navarra (HFN) el reembolso de las cantidades ingresadas por la entidad Arofa S.L. en concepto de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las retribuciones satisfechas durante el ejercicio 2020 a los miembros de su Consejo de Administración. Invocó como precedente la resolución de 30 de julio de 2020, que aprobó el reembolso de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes al ejercicio 2019.

1.3.-La solicitud se concretó en:

(i) Don Juan María, en su condición de Director General y de Sociedades Participadas, percibió en 2020 una retribución total de 366.458,90 euros y soportó sobre ella una retención de 152.080,06 euros.

(ii) Don Marcelino, en su condición de Director Comercial y de Producción Agrícola, percibió en 2020 una retribución total de 249.678,72 euros y soportó sobre ella una retención de 99.479,69 euros.

(iii) Don Ovidio, en su condición de Coordinador de la actividad en Marruecos, percibió en 2020 una retribución total de 192.809,85 euros y soportó sobre ella una retención de 68.447,47 euros.

(iv) Don Guillermo, en su condición de Director de Producción Industrial, percibió en 2020 una retribución total de 182.761,26 euros y soportó sobre ella una retención de 66.707,85 euros.

1.4.-El 23 de septiembre de 2021, la HFN remitió a la AEAT una propuesta de desestimación argumentando que las retribuciones que habían sido objeto en 2020 de las retenciones e ingresos a cuenta, se correspondían por retribuciones en su condición de miembros del Consejo de Administración, si no se al desempeño por las funciones de alta dirección y altos directivos de la entidad.

1.5.-Tras las alegaciones formuladas por la AEAT, la HFN por resolución de 12 de abril de 2022, desestimó la solicitud de reembolso.

1.6.-El 10 de junio de 2022, la AEAT remitió a la HFN un requerimiento de inhibición para que reconociese la competencia de la Administración General del Estado para la exacción de las retenciones de 2020, que no fue contestado expresamente.

1.7.-El 9 de agosto de 2022, la Directora General de la AEAT promovió el conflicto resuelto por el acuerdo de la Junta Arbitral objeto del presente recurso.

1.8.-La resolución de la Junta Arbitral, tras rechazar la extemporaneidad invocada por la HFN, explicó porque se apartó de su anterior criterio. En síntesis, descartó la interpretación de la teoría del vínculo en los términos planteados por la AEAT. Tras la valoración de la prueba documental consideró que *«[l]as retribuciones que percibieron en el ejercicio 2020 los miembros del Consejo de Administración de la entidad no les fueron satisfechas "en su condición de tales", sino que les fueron abonadas como contraprestación a las funciones ejecutivas y directivas que cada uno de ellos tenía asignadas. [...]»*; por ello consideró que era aplicable la previsión del artículo 10.1.a) del Convenio cuando se ubique en Navarra el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. En este caso, la exacción de las retenciones por los rendimientos percibidos le corresponde a la HFN ya que proceden de retribuciones por trabajos o servicios prestados en Navarra por los miembros del Consejo de Administración de la entidad.

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes

2.1.-El abogado del Estado sustenta su pretensión en la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, RC 3574/2017, que interpretó la expresión *«administradores en su condición de tales»* recogida en el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), a raíz de la polémica surgida en torno a la resolución 17 de junio de 2016 de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) que, frente a la teoría del vínculo, defendían una tesis dualista. La jurisprudencia ha concluido que los administradores, en cualquier sistema de administración, por tanto, con inclusión de los miembros del consejo, actúan *en su condición de tales* cuando ejercen cualesquiera funciones propias de este órgano social lo que incluye las de representación, las deliberativas y, como consustanciales a la administración social, las de administración, gestión o ejecutivas. Por tanto, la tesis interpretativa de la Administración foral, apoyada en la tesis dualista, contradice esta doctrina.

En definitiva, el sistema español es monista, no dual, por lo que no cabe separar órganos de supervisión y de gestión, por ello toda retribución ligada al ejercicio del cargo (incluidas las ejecutivas) debe estar sujeta al régimen del artículo 217 TRLSC.

Crítica que la resolución impugnada se explique en términos de equidad tributaria y no en una estricta interpretación basada en la ley y la jurisprudencia.

La STS 1754 de 23 de diciembre de 2022, no es aplicable al supuesto enjuiciado porque en aquella ocasión sí estaba acreditado que los consejeros tenían contratos laborales de alta dirección y no eran socios. Sin embargo, en esta ocasión los consejeros son socios, no existe vínculo laboral, y los estatutos prevén expresamente la retribución del cargo. En definitiva, las retribuciones deben considerarse percibidas *«en condición de miembros del consejo de administración»*.

Solicita la estimación del recurso, la anulación de la resolución impugnada y que se declare que pertenece a la AEAT la competencia para la exacción al 100 % de las retenciones practicadas

por Arofa S.L. sobre las retribuciones satisfechas a los miembros de su consejo de administración durante el ejercicio 2020 y, en consecuencia, que la HFN debe efectuar a favor de aquella la remesa de las cantidades retenidas.

3.2.-La HFN, se opone a la estimación del recurso. Comienza por identificar los términos en los que se dictó la resolución impugnada y el régimen jurídico aplicable. Acto seguido afirma que la resolución impugnada hizo una correcta y adecuada valoración de la prueba documental, de la que se desprende que los consejeros, a pesar de que no constaba un contrato formalmente suscrito, recibían sus retribuciones mediante nóminas de empleados, con retenciones de IRPF variables y declaradas como trabajo por cuenta ajena.

El solo hecho de que tuvieran la condición de socios no desvirtúa las razones de la decisión tomada por la Junta Arbitral y recuerda lo dicho por la STS de 6 julio de 2022, RC 6278/2020, que reputó deducible los gastos relativos a la retribución que perciba por un socio incluso mayoritario, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad.

Además, la teoría del vínculo ha sido abandonada como se refleja en las SsTS de esta Sección de 27 de junio de 2023, RC 6442/2021 y 1378/2023; y de 2 de noviembre de 2023, RC 3940/2022. En síntesis, esta doctrina solo sería aplicable si los consejeros combinaran funciones deliberativas propias del cargo con tareas ejecutivas de alta dirección. La Junta Arbitral concluyó que los consejeros ejercían funciones de alta dirección, lo que se reflejó en sus nóminas, en el tipo de retención aplicado y en el modelo de declaración fiscal. La memoria contable confirma retribuciones tanto a consejeros como a personal de alta dirección, sin distinguir entre funciones propias del cargo y otras.

El hecho de que los consejeros sean socios es irrelevante para determinar si las funciones son laborales, sin que exista prueba suficiente para desvirtuar la conclusión de la Junta Arbitral, y los documentos aportados no añaden hechos nuevos.

TERCERO.- Contexto en el que se produce el debate

3.1.-El objeto del litigio se centra en establecer si a las retenciones y pagos a cuenta por las retribuciones percibidas por los cuatro hermanos, socios y consejeros de Arofa S.L., les resulta aplicable el artículo 10.1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en su letra a) o f).

La aplicación de uno u otro precepto es determinante a la hora de fijar el reparto de los ingresos tributarios entre AEAT y la Comunidad foral porque para el primero se atiende exclusivamente al centro de trabajo, y este indiscutiblemente estaba en Navarra, pero para el segundo habrá que estar al volumen de la actividad desplegada por la empresa en cada territorio.

3.2.-El artículo 10 del Convenio, en su redacción vigente en el momento que nos ocupa establecía que «[1.] Las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en Navarra.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y navarro, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en Navarra, cuando se ubique en este territorio el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

(...)

f) Las retribuciones que, en su condición de tales, perciban los presidentes y vocales de los consejos de administración y juntas que hagan sus veces en toda clase de entidades, cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente a la Comunidad Foral por el Impuesto sobre Sociedades.

Cuando la entidad pagadora sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 de este convenio. [...]».

El apartado f) fue modificado, sustancialmente, por la Ley 22/2019, de 19 de octubre estableciendo que «[L]as 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 en toda clase de entidades, cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente a la Comunidad Foral por el Impuesto sobre Sociedades.[...]».

Sin concretas razones en la exposición de motivos del por qué de la reforma, el supuesto se hizo extensivo a

los que tuvieran la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración en general, suprimiendo la expresa referencia *«en condición de tales»*.

3.4.-La resolución del Junta Arbitral sostiene, en contra de lo pretendido por la AEAT, que no puede darse una respuesta desde la teoría del vínculo, de manera que no toda retribución percibida por el miembro de un Consejo de Administración, debe, necesariamente ubicarse en el apartado f) del artículo 10 de Convenio. Por el contrario, al decir expresamente este precepto legal *«en su condición de tales»*, está admitiendo que perciba otras retribuciones en una condición diferente. Es decir, las retribuciones correspondientes a sus funciones representativas y deliberativas, sí entrarían en la previsión de la letra f), pero no las correspondientes a otras funciones ejecutivas y directivas que pudieran desempeñar que tendrían acomodo en el apartado a), sin el efecto atractivo de la teoría del vínculo.

CUARTO. Extremos acreditados de los que parte la Junta Arbitral

4.1.-La resolución impugnada, analizando la documental aportada, lleva a la conclusión de que no consta en el expediente que los miembros del Consejo de Administración de Arofa S.L. ejercieran sus funciones en el marco de un contrato laboral formalizado por escrito. Sin embargo, le quedó acreditado que sus retribuciones les fueron abonadas mediante nóminas mensuales que reunían las características propias de las nóminas de los trabajadores por cuenta ajena, en las que figuraba el número de afiliación a la Seguridad Social, la categoría laboral, la antigüedad y el código de contrato de cada uno, así como el tipo de retención a cuenta del IRPF correspondiente al importe de su respectiva nómina, que en todos los casos, fue superior al tipo fijo del 35% aplicable a las retribuciones de los administradores. La sociedad declaró e ingresó las retenciones en la HFN mediante el modelo 190 en el que asignó la clave A (correspondiente a los empleados por cuenta ajena) y no la clave E (correspondiente a los administradores). Añade que estos importes tampoco se correspondían a los criterios previstos en el artículo 22.f) y 31 de los Estatutos de la sociedad para la retribución de los administradores, ni retribución alguna acordada por el Consejo de Administración por este concepto.

4.2.-Partiendo de estos extremos que se consideraron acreditados y sin que prueba en contrario los enervara, la Junta Arbitral consideró que los trabajos o servicios prestados por los cuatro se habían realizado en Navarra, a tenor de la presunción del artículo 10.1.a) del Convenio, en función de la ubicación del centro de trabajo en Navarra al que estaban adscritos los trabajadores. En consecuencia, la exacción de las retenciones correspondían a la HFN, toda vez que procedían de trabajos o servicios prestados en Navarra por los miembros del Consejo de Administración de la entidad domiciliada en esa Comunidad Foral.

Como hemos dichos en anteriores ocasiones, y entre otras en las SsTS 27 de enero de 2016, recurso 36/2015; reiterada por la de 23 de diciembre de 2022, FJ 4º, RCA 126/2020; y 20 de junio de 2024, FJ 4º, RCA 595/2023, *«[...] Como expresamente se recoge en la resolución combatida, la Junta Arbitral apreció el material probatorio conjuntamente y de acuerdo con criterios generales de valoración de la prueba. Debemos partir, pues, de que es a la Junta Arbitral, a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que le corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba, por lo que planteado el pleito, como se desprende del desarrollo argumental de la demanda, en una cuestión de simple valoración de la prueba, le corresponde a la recurrente llevar al convencimiento de la errónea apreciación de la prueba realizada por la Junta Arbitral o que la determinación de los hechos lejos de responder a criterios razonables se ha realizado sobre la base de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, resultando injustificada la base de la decisión [...]»*.

QUINTO.- Valoración de la Sala

5.1.-La resolución impugnada va más allá cuando afirma que, a tenor de la valoración de la documentación que examinó, los cuatro hermanos percibieron retribuciones que ni se correspondían con su función de administradores o consejeros, y que tuvieron fiscalmente el tratamiento de rendimientos del trabajo no asimilable a la mera asistencia a juntas o representación en el consejo.

5.2.-La realidad fáctica o los hechos de los que parte la resolución de la Junta no son expresamente cuestionados por la AEAT, al contrario, en el escrito de conclusiones afirma que *«[n]osotros no hemos cuestionado los hechos declarados probados por la resolución, solo los hemos completado [...]»*.

No obstante, en cierto modo sí cuestiona el relato fáctico y las conclusiones a las que llega la resolución cuando, apoyándose en la Memoria aportada por la empresa con las cuentas anuales,

se informa (i) sobre la existencia de personal de alta dirección no identificado cuya retribución en conjunto ascendió a 349.362,30 euros, sin que existan razones para suponer que coincidiera con los consejeros; (ii) sobre las retribuciones satisfechas a los consejeros de administración por un 968.039,64 euros, que es muy parecido a las retribuciones percibidas por los cuatro consejeros.

5.3.-En este contexto, la resolución gira sobre cuestiones de corte esencialmente jurídico, o lo que es lo mismo y como advertimos al inicio, sobre que apartado del artículo 10 del Convenio resulta de aplicación en el caso de las retribuciones percibidas por los cuatro socios y miembros del Consejo de Administración de la sociedad.

5.4.-Vistos los términos en los que se pronunció la AEAT en la gestación del conflicto, y a pesar de que el abogado del Estado afirma que no constituye el eje principal sobre el que pivota la argumentación de la demanda, lo cierto es que debemos partir de la llamada teoría del vínculo y de su superación.

Aunque hayan sido dictadas a los efectos de la admisión como gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, la STS de 27 de junio de 2023, FJ 7º, RC 6442/2021, recordada por la de 2 de junio de 2025, RC 716/2023, afirmaba que la teoría del vínculo rige en el ámbito de la relación civil entre la sociedad y los socios, como garantía de protección de los minoritarios *«[n]o 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 [...]»*. Lo que no cabe es asumir, a priori, la absorción de la relación laboral por la mercantil por el solo hecho de que quien lleva a cabo una tenga la condición de administrador o miembro del consejo de administración de la entidad.

5.5.-Es cierto que en el presente caso no constaba, para ninguno de los cuatro socios y consejeros, la existencia de un contrato laboral. Sin embargo, para la perfección y validez de una relación laboral, no se requiere ninguna exigencia formal, ni tan siquiera que conste su expresa documentación. Por el contrario, sí quedó acreditado que las retribuciones fueron abonadas mediante nóminas mensuales que reunían las características propias de las nóminas de los trabajadores por cuenta ajena, en las que constaba el número de afiliación a la Seguridad Social, la categoría laboral, la antigüedad y el código de contrato de cada uno, así como el tipo de retención a cuenta del IRPF correspondiente al importe de su respectiva nómina, que en todos los casos, superior al tipo fijo del 35% aplicable a las retribuciones de los administradores. Estos extremos, de los que partió la resolución no han sido desvirtuados.

5.6.-En una situación como la descrita y reconociendo que el miembro de un Consejo de Administración también puede percibir retribuciones por el desarrollo de otras actividades que no sean las propias de representación en el Consejo, las retenciones practicadas por los cuatro socios por las retribuciones percibidas, sí son susceptibles de integrarse en el apartado 10.1.a) del Convenio por originarse en rendimientos de trabajos o servicios que se prestaron en Navarra. A esta Comunidad le corresponde la totalidad del importe, toda vez que en ese territorio se encontraba el centro de trabajo.

SEXTO. Costas

Los anteriores razonamientos nos conducen a la integra desestimación del recurso formulado por la Administración General del Estado, que deberá satisfacer las costas causadas en la presente instancia, de conformidad con el artículo 139 de la LJCA, con el límite, a todos los efectos y por todos los conceptos, de 4000 euros.

F A L L O

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

No haber lugar al recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado contra la resolución de 23 de noviembre de 2024, núm. 156/2022, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre Estado y Comunidad Foral de Navarra, con expresa condena en costas, con los límites establecidos.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

