

**Resolución: R048/2023**

**Expediente: 13/2016 y acumulado 32/2017**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 8 de mayo de 2023.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

Sobre los conflictos planteados por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), cuyo objeto es determinar la competencia de exacción e inspección de las retenciones practicadas a ciertos miembros del Consejo de Administración con funciones directivas por la obligada tributaria ISA, durante los años 2009 a 2011, que se tramita ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 16/2013 y 32/2017.

### **I. ANTECEDENTES**

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

El 22 de diciembre de 2015 se incoaron dos Actas de conformidad (A01-79987500 y A01-79955693) 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 realizadas por la AEAT, lo que determina la adopción del Acuerdo de fecha 22 de febrero de 2016 de requerir de inhibición al Estado en relación con 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 13/2016.

**4.-** Con motivo de la notificación por la AEAT del acta A01-79955693, la DFB requirió a ésta de inhibición y, ante la ratificación tácita del Estado en su competencia, planteó el conflicto 32/2017.

**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:

*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**

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable en virtud del art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, aprobado por Real Decreto 1760/2007, señala que

*El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.*

*Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.*

### 3.- Sobre el procedimiento seguido por la AEAT

El 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 ISA, a pesar de tener domicilio fiscal en Bizkaia, supera los 7.000.000 euros de volumen de operaciones y realiza más del 75% de las mismas en territorio común. IRSA, 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 de acuerdo al deber de colaboración previsto en el Concierto Económico, de conformidad a 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 este tipo de regularizaciones de manera coordinada, de acuerdo con el interés general.

#### **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 Agencia Estatal de Administración Tributaria se basa en la teoría del vínculo, creada jurisprudencialmente, por la cual, cuando concurre la doble circunstancia de ser miembro del consejo de administración y personal de alta dirección (por

contraste con los trabajos *comunes u ordinarios*), prevalece una de ellas, que es la mercantil. Especialmente clarificadora es la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:494). 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 I-M 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 disfrutaban 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 (ECLI:ES:TS:2022:4918) 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.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que no procede considerar que las retenciones practicadas a los dos consejeros de ISA, 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 ISA.