

Referencia: NFJ078512

TRIBUNAL ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de octubre de 2019

Sala 1.ª

R.G. 5548/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros. Las Salas de lo Social y de lo Civil del Tribunal Supremo [Vid., SSTs de 26 de diciembre de 2007, recurso n.º 1652/2006 ([NSJ026427](#)), y de 18 de junio de 2013, recurso n.º 365/2011 ([NCJ058146](#))] crearon la llamada «teoría del vínculo», conforme a la cual las actividades de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad. Para ser fiscalmente deducibles las cantidades que una sociedad pudiera pagar a sus administradores o consejeros, tal posibilidad de abonar tales retribuciones debería constar expresamente en los estatutos de esa sociedad, en los que -ex. art. 217 del RDLeg. 1/2010 (TR LSC), en su redacción original- debía estar establecido el correspondiente sistema de retribución, debiéndose además cumplir todo lo que normativa mercantil disponía en relación a tales retribuciones. Si bien el art. 15.e) de la Ley 27/2014 (Ley IS) excluye expresamente las retribuciones de las funciones de alta dirección de lo que podríamos considerar liberalidades, no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el art. 217 TR LSC, según la redacción llevada a efecto por la Ley 31/2014, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, recurso n.º 3574/2017 ([NCJ063041](#)) concreta que esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución. En el supuesto contemplado en la resolución, el motivo de la no admisión del gasto ha sido la falta de prueba del cumplimiento de los requisitos que se exigen para la fijación de la retribución de las funciones ejecutivas de los miembros del consejo de administración. En consecuencia, dada la gratuidad del cargo establecida en los estatutos y no habiendo sido probadas las retribuciones, fijadas según establece la norma, al miembro del consejo de administración por el ejercicio de las funciones ejecutivas, las cuantías satisfechas tienen carácter de no deducible. [Vid, en el mismo sentido Resolución TEAC, de 17 de julio de 2020, RG 3156/2019 ([NFJ078504](#))]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

[RDLeg. 1/2010 \(TR LSC\), arts. 217, 218, 219 y 249 .](#)

[Ley 27/2014 \(Ley IS\), arts. 11 , 15 , 29 y 31 .](#)

[RDLeg. 4/2004 \(TR Ley IS\), arts. 14 y 31 .](#)

[Ley 39/2015 \(LPAC\), art. 35 .](#)

[Ley 58/2003 \(LGT\), arts. 89 , 153 , 155 y 239 .](#)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, por los ejercicios 2014 y 2015, derivado del acta A02

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 27/10/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 24/10/2018

Segundo.

Se iniciaron actuaciones inspectoras por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT mediante comunicación notificada al obligado tributario el 2 de junio de 2015. Dicha comunicación se dirigía a la entidad XZ Ibérica, S.A., sociedad dominante del Grupo .../..., en su condición de representante del mismo. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó, con fecha 21 de julio de 2017, Acta modelo A02 y número de referencia

Los motivos de regularización contenidos en este acta fueron:

- Regularización de los intereses correspondientes a préstamos para la adquisición del Grupo LR.
- Imputación de los importes percibidos como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de determinadas normas reguladoras de las tarifas portuarias.
- Deducibilidad de las retribuciones satisfechas a determinados miembros del Consejo de Administración.
- Procedencia del ajuste extracontable negativo que practica la entidad como consecuencia de la revalorización extracontable de determinados activos aportados en una ampliación de capital.
- Variaciones en el valor de los contratos de compra y venta de materias primas (market to market).
- Determinación de la base de la deducción por doble imposición internacional.

En fecha 11/10/2018 fue notificado el correspondiente acuerdo de liquidación, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2014 y 2015, en el que resultaba un importe a ingresar de 5.138.265,04 euros, de los que 5.133.604,30 corresponden a cuota y 4.660,74 a intereses.

Tercero.

En fecha 24/10/2018 fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante este Tribunal contra el acuerdo dictado, presentando las alegaciones que son analizadas seguidamente.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Alega la reclamante improcedencia de extender los efectos del acta con acuerdo a los ejercicios 2014.

La sociedad dominante del Grupo fiscal, XZ Ibérica, S.A. y la sociedad dependiente XZ KR Ibérica, S.L., participaron en una serie de operaciones financieras y mercantiles que tuvieron como origen la adquisición, acordada en julio de 2002 y materializada entre octubre de 2002 y abril de 2003, del Grupo mundial LR por parte del Grupo mundial XZ, y la posterior integración, a nivel local, de las entidades españolas que originariamente pertenecían a cada uno de los Grupos mencionados.

Para efectuar dicha operación, ambas sociedades contrataron varios préstamos con su matriz, la entidad holandesa HJ BV que, según manifestaciones de los representantes de la entidad, venían a procurar los medios financieros necesarios para atender la adquisición de las correspondientes participaciones, la aportación de fondos a las entidades adquiridas y la integración en la estructura española del Grupo XZ de la entidad YR, y la posterior adquisición por parte de YR de las participaciones que HJ BV detentaba en XZ Ibérica, S.A., como paso previo a la fusión por absorción de esta última, que dio lugar a la sociedad que, conservando la razón social de la sociedad absorbida, XZ Ibérica, S.A., se constituyó como dominante del Grupo fiscal en España.

Con fecha 30 de julio de 2012, se formalizó Acta con acuerdo A11, con número de referencia ..., en la que se regularizaron, como gasto fiscalmente no deducible, parte de los intereses de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, en concreto un importe equivalente al 40% del montante anual de los intereses en los respectivos ejercicios. La regularización se fundamentó en las siguientes consideraciones:

«No obstante haber sido tales importes de intereses devengados adecuadamente contabilizados en las correspondientes cuentas de gastos financieros y reflejados en las declaraciones por el Impuesto de Sociedades, las características de los propios préstamos contratados entre las entidades españolas y su

matriz HJ BV, así como las características de algunas de las operaciones financiadas a través de los mismos y de las posteriores decisiones adoptadas (que incluyen entre otros aspectos, la continua capitalización de los intereses devengados y la sustitución/renovación de los préstamos inicialmente contratados por otros préstamos, cuyos importes nominales resultan ser más elevado que aquellos que se deducirían de una directa novación) vienen a plantear serios interrogantes sobre, al menos, las siguientes cuestiones:

- En qué medida, los fondos obtenidos a través de estos préstamos, se han destinado de forma directa e indubitada a financiar la adquisición de las participaciones en las nuevas entidades integradas en el grupo y la reestructuración posterior del conjunto de las mismas, garantizando así la necesaria correlación de los gastos (intereses) asumidos.

- En qué medida, los fondos obtenidos, lo han sido a través de auténticas operaciones de endeudamiento financiero, o se trata, al menos en parte, de fondos propios aportados a las entidades españolas por su matriz, siendo por lo tanto los gastos vinculados a la retribución correspondiente a los mismos, no deducibles, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1.a) del TRLIS.

La necesidad de valorar, en los términos planteados en los párrafos anteriores los hechos acaecidos que resultan ser determinantes para la correcta aplicación de la norma, han llevado a la Inspección al convencimiento de la procedencia de aplicación de lo establecido el artículo 155 de la LGT, referido a las actas con acuerdo, de tal manera que sea posible llegar a una valoración consensuada del importe de los intereses vinculados a estos préstamos que no gozaran de la condición de deducibles a efectos del cálculo de la base imponible consolidada en los periodos a los que se refieren las actuaciones.»

Siguiendo los criterios de regularización determinados en la citada Acta con acuerdo, la Inspección regularizó en el acuerdo ahora impugnado los importes correspondientes al ejercicio 2014, efectuando ajustes positivos en la base imponible declarada en dicho ejercicio, previas a la incorporación al Grupo fiscal, por los correspondientes importes.

Defiende la reclamante la improcedencia de extender los efectos del acta con acuerdo al ejercicio 2014. Un acta con acuerdo se perfecciona con el consentimiento que a la regularización dan las partes y sin necesidad de motivación alguna de la regularización practicada. Por ello, resulta del todo contrario a la propia naturaleza jurídica del acta con acuerdo su extensión más allá de los términos estrictos del ámbito objetivo y temporal del acta que se suscribe entre las partes, siendo esta una forma de modificación de la regularización previamente acordada. La Inspección está obligada en virtud el artículo 35 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ("LPAC") a motivar sus acuerdos con arreglo a Derecho. Y si bien ante un acuerdo entre las partes, dicho "pacto" puede eximir a la Administración de realizar una adicional fundamentación jurídica, en ausencia del mismo, tal fundamentación jurídica resulta indispensable para la adecuación a derecho del acuerdo en cuestión y para que no se produzca indefensión a los administrados. Defiende la nulidad de la regularización de los intereses correspondientes a préstamos para la adquisición del grupo LR por haber sido efectuada prescindiendo de procedimiento legal alguno.

Señala asimismo que nuestro ordenamiento, en particular en el ámbito tributario, prevé distintos procedimientos para la regularización los supuestos de no deducibilidad de intereses entre partes vinculadas, entre los que se encuentran el procedimiento de declaración de fraude de ley o de conflicto en aplicación de la norma, para aquellos supuestos en que se duda sobre la realidad de la operación; y el procedimiento de operaciones vinculadas, cuando de lo que se duda es del valor de la misma. Para la regularización de los intereses de referencia, la Inspección debió optar por alguno de los procedimientos legalmente establecidos, y la consecuencia de no hacerlo no puede ser sino la nulidad de dicha regularización.

Regula el artículo 155 LGT las actas con acuerdo en los siguientes términos:

"1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

2. Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

- a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.
- d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

3. Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.

b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

4. El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad."

Es precisamente el acuerdo existente entre las partes, Administración Tributaria y contribuyente, el que condiciona la falta de motivación de la liquidación resultante en un acta con acuerdo, puesto que la manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido de la misma, tanto la estimación, valoración o medición realizada como los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la regularización y, en su caso, sanción, va a determinar que solo pueda ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho.

En el presente caso, el acuerdo se refería al cálculo de los gastos financieros deducibles en los ejercicios comprobados, 2006 a 2009. No puede la inspección unilateralmente extender los efectos de tal acuerdo a otros ejercicios sin contar con la aquiescencia expresa del obligado tributario, puesto que tal acuerdo no tiene más alcance que el fijado en la propia acta A11, que no se refería a este ejercicio.

Llegados a este punto, no procede entrar a analizar el procedimiento que, en su caso, debiera la inspección haber seguido en la regularización de los intereses correspondientes a la mencionada operación, debiendo sin más estimar las pretensiones de la reclamante en cuanto a la regularización por este concepto, debiendo ser anulado el acuerdo dictado en lo que se refiere a esta cuestión.

Tercero.

Defiende la reclamante la procedencia de la deducción por doble imposición internacional en concepto de intereses de demora recibidos de Brasil.

XZ Ibérica Finance, S.L. obtiene financiación de la holandesa XZ Finance BV, y con los fondos así obtenidos presta financiación a diversas sociedades brasileñas y ucranianas del Grupo multinacional XZ.

Según recoge el acuerdo de liquidación, XZ Alimentos, S.A. formalizó un contrato de financiación de exportaciones con una parte vinculada, XZ International Commerce LTD, en el cual esta última se comprometía a efectuar anticipos a entidades vinculadas -prepagos para exportaciones- que se reembolsarían con futuras exportaciones de commodities y materias primas, por parte de esas entidades vinculadas, a XZ International Commerce LTD en calidad de comprador (contratos de exportación). Las entidades vinculadas tienen la obligación de pagar a XZ International Commerce LTD el principal de los anticipos y los intereses. El prestamista recibirá las cuantías adeudadas por las entidades vinculadas con arreglo a los contratos de exportación en concepto de reembolso de los anticipos concedidos. Posteriormente, XZ International Commerce LTD, XZ Finance BV y XZ Ibérica Finance, S.L. suscribieron un Contrato de Cesión y Aceptación de fecha 29 de noviembre de 2010, y otro con fecha 29 de diciembre de 2010, en virtud de los cuales XZ International Commerce LTD cedía a XZ Finance BV, que a su vez cedía a XZ Ibérica Finance S.L. todos los derechos y obligaciones establecidos en el Contrato de Anticipos para la Exportación (Export Prepayment Agreement) y en los documentos relativos a las exportaciones.

En este sentido, el 23 de diciembre de 2011 XZ Finance BV suscribió un contrato con XZ Ibérica Finance, S.L., en virtud del cual la primera garantizaba a la segunda una línea de crédito por un importe máximo de

8.000.000.000 USD. Los anticipos se pueden realizar en dólares estadounidenses o en reales brasileños y, con el previo consentimiento de XZ Finance BV, también en otras monedas. El tipo de interés aplicable a los anticipos fijos será de 8,0% para dólares y del 12,25% para reales. El contrato permanecerá en vigor del 29 de noviembre de 2011 al 1 de enero de 2020. A su vez, XZ Ibérica Finance, S.L. realiza anticipos (prepagos para exportaciones) a entidades vinculadas. El tipo de interés aplicable es el coste de financiación para XZ Ibérica Finance, S.L. (el susodicho 8,0% para dólares y 12,25% para reales) más un diferencial del 0,25% por su actividad financiera.

La sociedad XZ Ibérica Finance, S.L. tiene a su nombre una cuenta bancaria en el banco CF en ... (Reino Unido), donde se recibe el dinero que le presta la sociedad holandesa XZ Finance BV y desde donde, simultáneamente, se envía a las sociedades del Grupo brasileñas o ucranianas. Los intereses de los préstamos realizan el recorrido en sentido contrario, si bien al menos hasta 2013, previamente pasan a través de cuentas en Holanda cuya titularidad no consta acreditada. Al no disponer XZ Ibérica Finance, S.L. de personal, las órdenes bancarias y la gestión de estas operaciones son ejecutadas por personal de la propia XZ Finance BV, en virtud de un contrato de prestación de servicios que ésta firmó con XZ Ibérica Finance, S.L., a la que cobra por esos servicios en torno a 110.000 euros anuales. En la contabilidad de XZ Ibérica Finance, S.L. los únicos activos que aparecen registrados son los créditos concedidos a otras empresas del grupo multinacional XZ. Tal como se ha indicado, su capital social asciende a 10.000 euros, y su fuente de financiación son sus deudas con empresas del grupo. La sociedad dispone de una cuenta bancaria en la entidad CF en ... (Reino Unido) donde se abona el dinero, en concepto de préstamo, procedente de la cuenta que en el mismo banco tiene la holandesa XZ Finance BV (prestamista), y se carga en el mismo momento el dinero con destino a las sociedades del Grupo brasileñas o ucranianas. La sociedad dispone, asimismo, de una cuenta en España en el Banco, TR cuyo saldo no ha superado nunca los 10.000 euros.

La sociedad española percibe un 0,25% de los importes prestados, declarando unos beneficios entre 3 y 10 millones al año, que aporta al Grupo fiscal XZ, al declarar en régimen de consolidación fiscal desde el ejercicio de su constitución.

La Inspección calcula la deducción que procede aplicar como el impuesto que correspondería pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en nuestro territorio. Para determinar la base de la deducción, la Inspección computa, tanto los ingresos por los intereses percibidos, como los gastos relacionados con los mismos (gastos financieros, servicios exteriores y diferencias de cambio).

Alega la reclamante que el criterio por el que la Inspección niega la procedencia de las deducciones solicitadas es contrario a Derecho, al entrar en contradicción con el artículo 23.1 del CDI y la finalidad del beneficio fiscal buscado por el mismo. El artículo 31.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, hace referencia a las "rentas obtenidas" y en ningún caso a las "rentas netas". Además, en materia de intereses la norma tributaria no prevé ningún tipo de deducción, por lo que cuando el legislador se refiere a rentas obtenidas solo se puede referir a las "rentas brutas".

Si acudimos a nuestra normativa interna, debemos tener en cuenta la regulación de la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 31 del Texto Refundido de la LIS, cuyo apartado 1 dispone:

«Artículo 31. *Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo.*

1. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.»

Para cuantificar la base de la deducción prevista en el apartado b), debemos tener en cuenta que el precepto legal se refiere a las rentas, y no a los rendimientos íntegros como defiende la reclamante. Cuando el TRLIS nos habla de la cuota íntegra que corresponde pagar por una determinada renta no debemos olvidar que cuando la norma que regula este impuesto se refiere en numerosas ocasiones al concepto rentas no se refiere al de rendimientos íntegros: entre otros, el hecho imponible de este impuesto es la obtención de renta, según señala el TRLIS, y la base imponible es la renta del período impositivo; pues bien, esta renta se calcula partiendo del resultado contable, es decir, teniendo en cuenta tanto ingresos como gastos.

Por otra parte, si acudimos a los Comentarios al artículo 23 B del Modelo de Convenio OCDE, referido a esta deducción, estos nos hablan de renta neta:

"63. La deducción máxima se calcula normalmente como el impuesto sobre la renta neta; es decir, sobre la renta del Estado E (o F) menos las deducciones autorizadas (específicas o proporcionales) unidas a tales rentas (véase el párrafo 40 anterior). Por esta razón, la deducción máxima en muchos casos puede ser inferior al impuesto efectivamente percibido en el Estado E (o F). Esto puede ser especialmente cierto en el caso de que, por ejemplo, un residente del Estado R que perciba intereses del Estado F haya tomado prestados fondos de una tercera persona para financiar el préstamo que origina los intereses. Como los intereses debidos sobre tales fondos tomados a préstamo pueden deducirse de los intereses generados en el Estado F, el importe de la renta neta sujeta a impuesto en el Estado R puede ser muy bajo, e incluso puede no existir renta neta. Este problema podría resolverse utilizando el método de imputación íntegra en el Estado R, como se apuntó en el párrafo 48 anterior. Otra solución consistiría en dejar exenta de impuesto tal renta en el Estado F, como se propuso en los Comentarios relativos a los intereses de ventas a crédito o de préstamos concedidos por bancos"

Alega la reclamante que procedió a plantear consulta al respecto ante la DGT mediante escrito de fecha 18 de junio de 2015 y que la consulta fue contestada mediante resolución de 3 de febrero de 2016, con referencia V0417-16, confirmando el criterio expuesto.

En este sentido, señala el acuerdo de liquidación que XZ Ibérica Finance, S.L., presentó en fecha 18 de junio de 2015, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, ante la Dirección General de Tributos una consulta en la que solicita el criterio del citado órgano sobre la siguiente cuestión: «A los efectos de la aplicación de la deducción del artículo 31 de la LIS, ¿cuál sería la base y el porcentaje de deducción y, en su caso, el límite de la misma?».

La contestación de la Dirección General de Tributos se efectuó en la consulta V0417-16, de 3 de febrero de 2016, en la que se concluye lo siguiente:

«En aplicación de lo dispuesto en el artículo 23, apartado 2, y con independencia de la tributación efectiva de los intereses obtenidos por la consultante en Brasil, a efectos de la eliminación de la doble imposición se considerará que dichos intereses han tributado en Brasil al 20%.

Por otra parte, a los efectos de la aplicación de la deducción por doble imposición regulada en el artículo 31 de la LIS, la cuota íntegra que en España correspondería pagar por dichos intereses si se hubieran obtenido en territorio español, ascendería al resultado de multiplicar el importe total de los mismos por el tipo de gravamen general previsto en el artículo 29.1 de la LIS, que es del 25% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

En consecuencia, en la medida en la que el importe del impuesto que corresponde según el Convenio es inferior al impuesto que en España correspondería pagar a los intereses obtenidos en Brasil por la consultante, la cuantía de la deducción prevista en el artículo 31 de la LIS se elevaría al resultado de multiplicar el importe total de los intereses obtenidos por el tipo del 20%.»

Tras recibir la contestación a la consulta formulada, XZ Ibérica Finance, S.L., presentó declaraciones rectificativas de los ejercicios 2010 a 2015, solicitando la aplicación de deducciones en la cuota por doble imposición internacional, por aplicación del Convenio de Doble Imposición con Brasil, que no había incluido en sus declaraciones originales, consistentes en la aplicación de un tipo del 20% a los intereses percibidos de préstamos a favor de entidades del Grupo XZ en Brasil.

Posteriormente, con fecha 3 de octubre de 2016, la Dirección General de Tributos emitió consulta V4259-16, que rectificaba y sustituía a la anterior consulta V0417-16. Esta consulta (la V4259-16) fue notificada a la entidad expresamente por el mencionado centro Directivo en fecha 7 de octubre de 2016, «por haberse apreciado que la descripción de hechos estaba incompleta, siendo relevante los nuevos hechos incorporados para la contestación de la consulta». Esta nueva contestación consta en el expediente, como anexo a la diligencia A04 formalizada a XZ Ibérica Finance, S.L. La contestación efectuada por la Dirección General de Tributos llega a la siguiente conclusión:

«En aplicación de lo dispuesto en el artículo 23, apartado 2, y con independencia de la tributación efectiva de los intereses obtenidos por la consultante en Brasil, a efectos de la eliminación de la doble imposición se considerará que dichos intereses han tributado en Brasil al 20%.

Por otra parte, a los efectos de la aplicación de la deducción por doble imposición regulada en el artículo 31 de la LIS, la cuota íntegra que en España correspondería pagar por dichos intereses si se hubieran obtenido en territorio español, ascendería al resultado de multiplicar las rentas netas correspondientes a estos intereses por el tipo de gravamen general previsto en el artículo 29.1 de la LIS, que es del 25% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

A estos efectos, las rentas netas correspondientes a estos intereses estarán constituidas por los intereses percibidos de la entidad brasileña minorados en los intereses satisfechos a la entidad holandesa, de manera que la base de la deducción estaría constituida por el diferencial de intereses a satisfacer.»

Así pues, de acuerdo con lo expuesto en la nueva contestación de la Dirección General de Tributos, la determinación de la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 31 del Texto Refundido de la LIS, es la menor de las dos cantidades siguientes:

- El 20% de los intereses percibidos de Brasil.

- El importe del impuesto que correspondería pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en territorio español.

Criterio este que coincide con el aplicado por la inspección, y que debemos confirmar.

En cuanto al efecto vinculante de las consultas alegado, señala el artículo 89 de la LGT:

"1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta."

En el presente caso, resulta evidente que no existía identidad entre los hechos y circunstancias del obligado y los que se incluían en la primera contestación a la consulta, por lo que el carácter vinculante establecido por el precepto transcrito no resulta aplicable en este supuesto alegado.

Cuarto.

Defiende la reclamante la deducibilidad de las retribuciones satisfechas al Sr. Suárez, miembro del consejo de Administración, en el ejercicio 2015, en contraprestación de sus labores ejecutivas, en virtud del art. 15 e) LIS. Señala que la Inspección se basa para negar la deducibilidad de las retribuciones de referencia en la presunta falta de cumplimiento de los requisitos previstos por la sentencia de la Sala de lo Civil del Alto Tribunal de fecha 26 de febrero de 2018 para la retribución de los consejeros ejecutivos. Al respecto, considera la reclamante, en primer lugar, que este Tribunal no se encuentra vinculado por la sentencia citada por cuanto no constituye jurisprudencia a los efectos del artículo 1.6 del Código Civil. A mayor abundamiento, aunque este criterio pudiera resultar de aplicación en la esfera mercantil, en ningún caso puede considerarse aplicable en la esfera fiscal, por cuanto ello resultaría contrario a la finalidad buscada por el legislador con la aprobación del artículo 15 e) LIS.

Según señala el acuerdo de liquidación, el artículo 19 de los Estatutos sociales de XZ Ibérica, S.A. establece:

«Los Administradores no recibirán remuneración alguna por el ejercicio de su cargo.»

La inspección regulariza las retribuciones deducidas por este concepto en base a que:

"en el escrito de rectificación de la propuesta contenida en el Acta de 22 de mayo de 2018, y dado que en el expediente no consta el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 217 y 249 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en la redacción llevada a cabo por la Ley 31/2014, vigente en 2015, para los Consejeros con funciones ejecutivas, con el alcance determinado en la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, se califican las retribuciones satisfechas en el ejercicio 2015 al Presidente del Consejo de Administración, Don ... Suárez ..., como gastos fiscalmente no deducibles, lo cual comporta un ajuste positivo en la base imponible del ejercicio 2015, por importe de 818.929,84 euros. Igualmente, en el acuerdo de rectificación se indica que en caso de que se hubiesen cumplimentado los requisitos previstos en los citados preceptos, podría aportarse la correspondiente documentación acreditativa de estos extremos en el trámite de alegaciones al acuerdo de rectificación.

En el escrito de alegaciones al acuerdo de rectificación, el obligado tributario alega que el gasto debe ser calificado como fiscalmente deducible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 2015 (Ley 27/2014). No se adjunta al escrito de alegaciones la documentación referida en el acuerdo de rectificación.

(...)

Por lo que respecta a Don ... Suárez ..., se ha aportado por el obligado tributario un contrato de trabajo, de 6 de abril de 2001, con categoría de Vendedor.

Se ha aportado por el obligado tributario escritura de apoderamiento, entre otros, a favor del Sr. Suárez, de 15 de diciembre de 2005, otorgada ante el Notario de Madrid ..., número de protocolo ..., en la que se otorgan amplios poderes.

A partir de 2007, y según manifestaciones de la empresa según constan en correo electrónico recogido en la diligencia número 44, Don ... Suárez, desde su contratación hasta el año 2007 trabaja en el departamento comercial de Barcelona, posteriormente es trasladado a trabajar para la compañía en Italia (y) Estados Unidos, hasta 2014, que retorna a España como Chief Operation Officer (Jefe de Operaciones).

En la documentación anexa al correo electrónico que se cita en la diligencia nº 44 consta la "offer letter" (carta de ofrecimiento) de su puesto de trabajo fechada en septiembre de 2013. Pese a que no se ha

aportado un nuevo contrato de trabajo, es evidente que cuando menos, "de facto" éste ha tenido que existir aunque la empresa no lo haya manifestado. Es evidente que ni las retribuciones, ni las funciones, ni las condiciones de trabajo que constan en la citada "offer letter" puedan tener nada que ver con el contrato aportado fechado en el año 2001.

Esta documentación, según se hace constar en la diligencia número 44, se aportó por el obligado tributario mediante correo electrónico remitido a la Inspección. Tanto el correo electrónico, de 6 de julio de 2017, como la documentación anexa al mismo, no se han incluido, por error, en el expediente electrónico, por lo que esta Oficina Técnica procede a incorporarlos, sin que la adición de esta documentación al expediente precise de un nuevo trámite de alegaciones, dado que es conocida por el obligado tributario, al haber sido aportada por éste, y se alude expresamente a la misma y su contenido en el Acta A02.

En la "offer letter" consta un salario base de 220.000 euros más un incentivo que puede alcanzar 275.000 euros adicionales en función de resultados, al margen de otros "beneficios" a largo plazo, seguros de enfermedad, programas de vacaciones...etc. Además de otros aspectos relativos a los gastos de traslados, alojamientos provisionales...etc. El citado documento recoge importantes cláusulas de confidencialidad, exclusividad, secretos profesionales y comerciales, no colusión...etc.

Es evidente que la citada "offer letter" contiene elementos propios de un contrato de trabajo de alta dirección, aunque no revista estrictamente tal forma jurídica. Como ha señalado el Tribunal Supremo en su jurisprudencia en la materia, la calificación de una relación de trabajo como de «alta dirección» de la empresa depende, no de la denominación que se haya dado en el contrato al puesto de trabajo desempeñado o a otros aspectos formales de la relación de servicios, sino de las funciones o actividades efectivamente desarrolladas por el alto directivo (SSTS 12/04/80 (RJ 1980, 1619).

Puede concluirse, pues, que al menos desde septiembre de 2013 (momento en el que se tiene constancia de su acuerdo con la "offer letter" mencionada, tal como consta en el documento aportado en la Diligencia nº 44), D. ... Suárez ostenta la condición de personal de alta dirección en el organigrama del obligado tributario, tanto por sus funciones como por sus obligaciones y retribuciones.

Asimismo, hay que hacer notar que, pese a la manifestación de los representantes de la empresa de que D. ... Suárez hasta 2014 no regresó a España, lo cierto es que desde el año 2009 hasta el propio 2014 ha venido percibiendo retribuciones sujetas al Impuesto sobre la Renta de no residentes (IRNR) por un montante total de 578.984 euros. El obligado tributario no ha podido aclarar el motivo de tales retribuciones en un periodo en el que manifestó que D. ... Suárez trabajaba para otras empresas del grupo.

Todo lo anterior permite concluir que D. ... Suárez desempeñaba un puesto calificable como de alto directivo, siendo además nombrado Presidente de la compañía en septiembre de 2014, otorgándole amplios poderes en esta misma fecha, que se relacionan en las páginas 27 a 29 del Acta A02, a la que nos remitimos, Tanto el nombramiento como Presidente como el otorgamiento de poderes se contienen en la escritura otorgada ante el Notario de Madrid ..., con el número de protocolo Asimismo, también debemos destacar que en el organigrama de 2015 aportado por la entidad aparece el Sr. Suárez como Director General."

La reclamante alega que la redacción del artículo 15.e) de la Ley 27/2014, del IS permite la deducción de las retribuciones regularizadas por la inspección:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) 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."

En relación con esta cuestión, la retribución de los Administradores se regula, a partir del 1 de enero de 2015, por los artículos 217 a 219 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según la redacción llevada a efecto por la Ley 31/2014:

«Artículo 217. *Remuneración de los administradores.*

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.

2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- a) una asignación fija,
- b) dietas de asistencia,
- c) participación en beneficios,
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
- f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y
- g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero."

Los requisitos legales para el establecimiento de retribuciones por la realización de funciones ejecutivas por parte de los miembros de los Consejos de Administración se regulan en el artículo 249 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según la redacción del citado precepto llevada a efecto por la Ley 31/2014, que dispone lo siguiente:

«Artículo 249. *Delegación de facultades del consejo de administración.*

1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.

2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general.»

La sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (recurso de casación número 3574/2017) analiza los requisitos previstos en la nueva redacción de los artículos 217 a 219 y 249 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital efectuada por la Ley 31/2014, en los siguientes términos:

"16.- Como consecuencia de lo expuesto, el sistema diseñado en la TRSLC, tras la reforma operada por la Ley 31/2014, queda estructurado en tres niveles.

El primero está constituido por los estatutos sociales, que conforme a lo previsto en el art. 217.1 y 2 y 23.e TRSLC han de establecer el carácter gratuito (bien expresamente, bien por no tener previsión alguna al respecto) o retribuido del cargo y, en este último caso, han de fijar el sistema de retribución, que determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los previstos con carácter ejemplificativo en el art. 217.2 TRSLC.

17.- El segundo nivel está constituido por los acuerdos de la junta general, a la que corresponde establecer el importe máximo de remuneración anual de los administradores en las sociedades no cotizadas (art. 217.3 TRSLC, primer inciso), sin perjuicio de que la junta pueda adoptar un acuerdo de contenido más amplio, que establezca una política de remuneraciones, como resulta de los arts. 249.4,II y 249.bis.i TRSLC, que contemplan este acuerdo con carácter eventual («en su caso») en las sociedades no cotizadas, puesto que en el caso de las sociedades cotizadas el acuerdo que establezca la política de remuneraciones es preceptivo (art. 529 novodecies TRSLC). Este límite máximo fijado por la junta «permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación» (art. 217.3 TRSLC, primer inciso).

Asimismo, salvo disposición contraria en los estatutos, la junta general podrá impartir instrucciones al órgano de administración o someter a su autorización la adopción por dicho órgano de decisiones o acuerdos en materia de retribución de consejeros, y en concreto, de consejeros delegados o ejecutivos (art. 161 TRLS).C).

Además de estos acuerdos de contenido más general, los arts. 218.1 y 219 TRSLC prevén también la intervención de la junta. En el primer caso, solo cuando la previsión estatutaria de la participación en los beneficios como concepto retributivo contenga una previsión de porcentaje máximo, en cuyo caso la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

En el caso del art. 219 TRSLC, cuando exista una previsión estatutaria que establezca como sistema de remuneración de los administradores (solo o junto con otros conceptos retributivos) la entrega de acciones o de opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones, su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas que deberá incluir el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan.

18.- El tercer nivel del sistema está determinado por las decisiones de los propios administradores. Salvo que la junta general determine otra cosa, a ellos corresponde, conforme al art. 217.3 TRLS, la distribución de la retribución entre los distintos administradores, que se establecerá por acuerdo de estos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

19.- Cuando el consejo de administración designe entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas y establezca el contenido, los límites y las modalidades de delegación, la determinación de todos los conceptos por los que estos consejeros puedan obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas (incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro) ha de realizarse mediante el contrato que necesariamente ha de celebrarse entre el consejero en el que hayan delegado facultades ejecutivas y la sociedad.

Este contrato deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado ha de abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado se incorporó como anejo al acta de la sesión.

Así lo disponen los arts. 249.3 y 4 TRLS.

La celebración de este contrato no solo permite concretar los distintos conceptos retributivos de la remuneración de los consejeros delegados o ejecutivos (lo que podía realizarse mediante un simple acuerdo del consejo de administración), sino que también se muestra como el medio adecuado de plasmar el consentimiento del consejero delegado o ejecutivo no solo en la aceptación del cargo sino también en su vinculación a los concretos términos retributivos y de toda índole en que se haya negociado su nombramiento, suficientemente desarrollados y detallados.

La relación entre el consejero delegado o ejecutivo y la sociedad se sustancia no solo por el nombramiento orgánico en un acuerdo de la junta (que le nombra consejero) y del consejo (que delega en él determinadas funciones) sino también mediante un negocio jurídico bilateral en el que pueden detallarse los términos y condiciones particulares conforme a los cuales debe desarrollarse la función de administrar por parte de quien ocupa el cargo de consejero delegado o ejecutivo, completando de esta forma las insuficiencias del estatuto legal del cargo orgánico, de tal modo que ambas partes resultan vinculadas por los términos del contrato."

En el presente caso, según ha puesto de manifiesto la inspección, los estatutos sociales establecían la gratuidad del cargo mercantil sin que se haya acreditado una modificación de los mismos para regular la remuneración de su Presidente con funciones ejecutivas. No consta acuerdo de la Junta General que determine el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los Administradores en su condición de tales. Tampoco consta que se hubiera acordado por el Consejo de Administración la delegación de funciones ejecutivas de su Presidente, con el voto favorable de al menos dos terceras partes de sus componentes y la inscripción de dicho acuerdo en el Registro Mercantil regulado en el apartado 2 del artículo 249 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, ni la celebración del contrato previsto en el apartado 3 del precepto, con la aprobación de las dos terceras partes de los miembros del Consejo de Administración, debiendo constar el contrato aprobado como anejo al acta de la sesión.

La reclamante no ha acreditado ninguno de estos extremos y se ha limitado a alegar ante la inspección y ahora ante este Tribunal que las retribuciones satisfechas al Sr. Suárez son fiscalmente deducibles, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15.e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 2015 (Ley 27/2014).

Defiende la reclamante la deducibilidad de las retribuciones en base al artículo 15 e) de la LIS. Si bien este precepto excluye expresamente las retribuciones de las funciones de alta dirección de lo que podríamos considerar liberalidades, no podemos ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el

artículo 217 antes transcrito, la Sentencia del TS a que nos hemos referido concreta que esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución.

En el presente caso, el motivo de la no admisión del gasto ha sido la falta de prueba del cumplimiento de los requisitos que se exigen para la fijación de la retribución de las funciones ejecutivas de los miembros del consejo de administración.

Alega la interesada que este es un criterio mercantil no aplicable a la esfera fiscal. En este sentido, hemos mantenido en reiteradas ocasiones la aplicación de la doctrina en el ámbito social al fiscal. Cuando nos referíamos a la teoría del vínculo, que declaraba incompatible la relación laboral especial de alta dirección con el cargo de administrador, lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 13/11/2008, recursos 2578/2004 y 3991/2004) incorporó al ámbito del derecho tributario la doctrina de lo social. La referida doctrina venía plasmada, entre otras, en la Sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 20/12/1999 (recurso nº 1904/1999), donde, citando previas sentencias de los años 1988 y 1991, se indicaba en su Fundamento Segundo lo siguiente:

"...al no existir en nuestro derecho distinción entre los cometidos inherentes a miembros de los órganos de administración de las sociedades y los poderes inherentes a la titularidad de la empresa que son propios del trabajo de alta dirección, se infiere que no es el contenido de las funciones sino la naturaleza del vínculo lo que determina la naturaleza de la relación", puntualizando la Sentencia antes citada que "si existe una integración orgánica de la persona que desempeña el trabajo de dirección en el consejo de administración social, cuyas facultades son las que se actúan directamente o mediante delegación interna, la relación no será laboral sino mercantil".

Recogiendo tal doctrina, este Tribunal Central se pronunció en el mismo sentido en resoluciones tales como la Resolución 3759/2013, de 06/11/2014, en la que se sienta la siguiente doctrina:

"Existe imposibilidad de compatibilizar la condición de relación laboral especial de alta dirección con la de Administrador o miembro del Consejo de Administración de la sociedad.

De acuerdo con reiterada jurisprudencia de las Salas de lo Civil y Social del Tribunal Supremo, dada la identidad de funciones que realizan ambos (personal de alta dirección y miembros de Consejo de Administración / Administradores), la delimitación no puede realizarse en atención a la actividad desarrollada, sino que debe atender a la naturaleza del vínculo que les une a la sociedad, primando la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los Administradores y miembros de los Consejos de Administración con la sociedad".

En consecuencia, dada la gratuidad del cargo establecida en los estatutos y no habiendo sido probadas las retribuciones, fijadas según establece la norma, al Sr. Suárez por el ejercicio de las funciones ejecutivas, entendemos que las cuantías satisfechas tienen carácter de no deducible, por lo que debemos confirmar el acuerdo dictado en este punto.

Quinto.

En conclusión, estimamos parcialmente la reclamación, debiendo ser anulado el acuerdo de liquidación y dictado otro en el que se excluya como causa de regularización la mencionada en el fundamento jurídico SEGUNDO.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.