

**Raúl de Francisco**

Socio y responsable del Departamento
Contencioso-Tributario de Garrido

¿La teoría del vínculo es contraria al Derecho de la Unión Europea?

Desde esta tribuna ya hemos hablado en ocasiones anteriores sobre las consecuencias que la teoría del vínculo, elaborada jurisprudencialmente con el fin de proteger a los socios minoritarios de las sociedades, tiene sobre las comprobaciones tributarias de la Inspección de los Tributos en el Impuesto sobre Sociedades. La aplicación estricta de esta teoría ha facilitado centenares de liquidaciones tributarias a cargo de la Inspección calificando como no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a personas que ostentaban funciones laborales adicionales a las de administrador o consejero por no considerar suficientemente detallado en los estatutos sociales la compatibilidad del cargo societario con el ejercicio de otras funciones de índole laboral o profesional ajenas a la función representativa propia del cargo en el órgano de administración. La Inspección viene utilizando diferentes fórmulas para calificar estas retribuciones como gastos fiscalmente no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, como la calificación como liberalidades o como gastos contrarios al ordenamiento jurídico.

Hemos constatado algún, de momento, tímido intento de la jurisprudencia nacional tendente a poner freno a esta práctica liquidatoria de la Inspección aunque, por el momento, sin capacidad para limitar la actuación administrativa. La Inspección utiliza para fundamentar sus regularizaciones lo dispuesto en el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la interpretación que del mismo han realizado sentencias del Tribunal Supremo como la de 26 de febrero de 2018 o resoluciones del Tribunal Económico – Administrativo Central como la de 8 de octubre de 2019 o la de 17 de julio de 2020. La interpretación que realiza la Inspección de esta normativa y jurisprudencia implica que toda la actividad de los consejeros y administradores de la sociedad quede excluida del ámbito de la legislación laboral atribuyendo la existencia únicamente de un nexo de naturaleza mercantil.

La Inspección interpreta que en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración.



La exclusión del ámbito laboral no se produce por la clase de funciones que realiza el sujeto, sino por la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza. Sostiene que no existen en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los órganos de administración de las sociedades y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección. Reconoce que, aunque la jurisprudencia admita que los miembros del órgano de administración puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios y no cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección. Sin embargo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha resuelto con fecha 5 de mayo de 2022 el asunto C-101/21, relativo a la normativa laboral de la República Checa, en el que ha estado personado el Gobierno de España por considerar que lo allí resuelto podría afectar a la normativa española.

El caso sometido al TJUE hacía referencia a un trabajador que actuaba como arquitecto en virtud de un contrato de trabajo y que posteriormente fue designado presidente del consejo de administración de la misma sociedad para la que trabajaba celebrando a tal efecto un contrato con la referida sociedad en el que se precisaba que no tenía derecho a remuneración por el ejercicio de esa función de representación societaria, manteniendo su relación laboral pero con funciones de dirección. Las autoridades checas no reconocieron la condición de trabajador asalariado. Tras los correspondientes recursos internos se sometió la cuestión al TJUE, tras afirmar el Tribunal Supremo checo que, según la jurisprudencia nacional relativa a la acumulación de funciones, una persona que se encuentre en tal situación no puede ser calificada de trabajador asalariado, pues aunque exista un contrato de trabajo, un miembro del órgano estatutario que dirige la actividad de la sociedad mercantil no puede ejercer sus funciones en el marco de una relación de subordinación, de modo que no existe relación laboral entre ese miembro y la mencionada sociedad. Es decir, la teoría del vínculo que aquí ha desarrollado el Tribunal Supremo.



■

Este hito debería servir para que el Supremo matice su jurisprudencia de la teoría del vínculo para evitar desprotección

■

La cuestión prejudicial que se sometió al TJUE es si los artículos 2, apartado 2, y 12, letras a) y c), de la Directiva 2008/94 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario se oponen a tal jurisprudencia nacional. Para resolver la cuestión el TJUE considera que la Directiva 2008/94 no define el concepto de "trabajador asalariado" sino que remite al Derecho nacional y que, atendiendo a la finalidad protectora de la legislación laboral, la definición del término "trabajador asalariado" se refiere necesariamente a una relación de trabajo que hace surgir un derecho frente al empresario consistente en exigir una remuneración por el trabajo efectuado.

El TJUE considera que sería contrario a esa finalidad social privar de protección a personas a quienes la normativa nacional reconoce la condición de trabajadores asalariados y, por tanto, la circunstancia de que una persona que ejerce la función de director de una sociedad mercantil sea también miembro del órgano estatutario de ésta no permite, por sí sola, excluir la existencia de una relación laboral. Concluye el TJUE que la normativa de la UE se opone a una jurisprudencia nacional según la cual una persona que ejerce, en virtud de un contrato de trabajo, de forma acumulativa las funciones de director y de miembro del órgano estatutario de una sociedad mercantil, no puede ser calificada de trabajador asalariado. Estamos, por tanto, ante un hito significativo que debería servir para que el Tribunal Supremo matice su jurisprudencia de la teoría del vínculo a los efectos de evitar situaciones de desprotección de verdaderos trabajadores que asumen funciones de representación societaria dentro del estricto desarrollo de sus funciones laborales y como parte de sus obligaciones laborales.