



Roj: **SAN 1055/2022 - ECLI:ES:AN:2022:1055**

Id Cendoj: **28079230022022100159**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/03/2022**

Nº de Recurso: **604/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000604 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 10636/2019

Demandante: **MARESYTEREY, S.L.**

Procurador: GLORIA MESSA TEICHMAN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a dieciséis de marzo de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **MARESYTEREY, S.L.** y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D.^a Gloria Messa Teichman, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por la Abogacía del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2019 (R.G.: 2343/2016), relativa al Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, siendo la cuantía del presente recurso 2.014.013,39 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por promovido **MARESYTEREY, SL.** y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Da Gloria Messa Teichman, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2019, solicitando a la Sala, que dicte sentencia, por la que, estimando íntegramente el recurso, declare:

- 1) La nulidad de la resolución del TEAC con número de referencia NUM000 , dictada con fecha 9 de abril de 2019, desestimatoria de la reclamación interpuesta por mi mandante.
- 2) La nulidad, igualmente, del acto confirmado por la resolución del TEAC, en particular: el acuerdo de liquidación número A23- NUM001 .
- 3) La condena en costas de la Administración demandada.

SEGUNDO.- Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimo oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la Administración demandada formulo a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimo oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

TERCERO.- Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado el tramite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votacion y fallo, para lo que se acuerdo senalar el día 9 de marzo de 2022, en que efectivamente se delibero, voto y fallo el presente recurso.

CUARTO.- En la tramitacion de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa, y en las demas disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Es objeto de impugnación en autos la Resolucion del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2019 (R.G.: 2343/2016), que desestima la reclamacion interpuesta por la hoy actora.

Los antecedentes del presente recurso, son:

- 1) Que, con fecha 22 de junio de 2015, se notifico a la actora el inicio de actuaciones inspectoras con respecto al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigacion, el 21 de enero de 2016, se procedio a la incoacion de Acta de disconformidad, modelo A02, num. NUM001 .
- 2) Que, con fecha 30 de marzo de 2016, se notifico acuerdo de liquidacion relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, incluyendo la regularizacion referida a las operaciones vinculadas que la recurrente realizo con D. Nemesio , del que resulto una cantidad total a devolver que ascendio a 2.014.013,39.-€, de los cuales 1.893.437,07.-€ se correspondian con la cuota, y los 120.576,32.-€ restantes con los intereses de demora.
- 3) Que, al estar disconforme con el acuerdo de liquidacion *ut supra* identificado, con fecha 5 de abril de 2016, el sujeto pasivo interpuso reclamacion economico-administrativa ante el TEAC, con reserva expresa del tramite de alegaciones tras la puesta de manifiesto del expediente. Tras la puesta de manifiesto del expediente se formularon las correspondientes alegaciones.
- 4) Que, con fecha 19 de junio de 2019, se recibio notificación de resolucion desestimatoria del TEAC, contra la que se ha interpuesto el presente recurso contencioso- administrativo.

Cuestiones planteadas en la demanda.

La cuestion que se plantea en el presente procedimiento se circunscribe a la valoracion que realiza la Inspeccion a las operaciones vinculadas realizadas por la recurrente y el Sr. Nemesio :

En primer lugar, la forma de practicar esa valoracion supone vaciar de contenido el regimen especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas, de imputacion de rentas por la cesion de los derechos de imagen, regulado en el articulo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas, al incluir la Inspección entre las rentas de la actora a imputar al Sr. Nemesio, las que esta obtuvo del Fútbol Club Barcelona, Club empleador del Sr. Nemesio.

En segundo lugar, el Sr. Nemesio valoró la cesión de derechos de imagen a favor de la actora de acuerdo con el método del margen neto del conjunto de las operaciones, estableciendo un margen neto del 49,96% en los períodos 2010, 2011 y 2012. Sin embargo, la Inspección rechazó el citado método y utilizó, para determinar el valor de mercado de la contraprestación a satisfacer por la recurrente al Sr. Nemesio, en un primer momento, en el Acta, el método del precio libre comparable, para después, en el acuerdo de liquidación, cambiar al método de distribución del resultado.

SEGUNDO.- Consideración preliminar.

Dada la identidad sustancial entre el recurso que ahora nos ocupa y el resuelto recientemente por la sentencia de esta Sala y Sección de fecha 25 de febrero de 2022 (Recurso nº 605/2019), por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica reproduciremos a continuación los criterios expresados en la citada resolución para la decisión de las cuestiones jurídicas a que se contrae la presente controversia.

TERCERO.- Incorrecta aplicación del régimen de operaciones vinculadas.

Sostiene la recurrente que en la regularización practicada por la Inspección se habría prescindido del contenido y correcta interpretación del artículo 92 de la LIRPF, pues respetándose los límites y los requisitos allí establecidos normativamente, al amparo del régimen de operaciones vinculadas, la Administración Tributaria acaba imputando en la base imponible del IRPF del Sr. Nemesio, una parte muy importante de los pagos satisfechos por el club-empleador a la entidad cesionaria de sus derechos de imagen, **MARESYTEREY, SL**.

La Administración afirma que, puesto que el Sr. Nemesio es socio de la entidad recurrente, las operaciones realizadas entre ellos, incluida la relativa al contrato de cesión de derechos de imagen, deben valorarse a valor de mercado. Y en dicho contrato se establece una remuneración por la cesión de la explotación de la totalidad de los derechos de imagen, que incluye la cesión al FCB, por lo que debe valorarse a valor de mercado dicha contraprestación total, que tendrá la consideración de rendimientos del capital mobiliario para el jugador, en aplicación del artículo 41 de la LIRPF y del artículo 16 del TRLIS.

Regulación legal

El artículo 92 de la Ley 35/2006 establece:

"1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto. (...)"



Conclusiones.

Afirma la recurrente que la Administracion ha aplicado incorrectamente el articulo 92 antes citado, pues el regimen de imputacion de rentas que se contempla en el citado articulo 92 de la LIRPF -que en sintesis y bajo determinados condicionantes implica unificar la calificacion fiscal de todas las rentas satisfechas por el empleador bajo el paraguas de los rendimientos imputables al propio empleado-, no despliega sus efectos cuando, entre otros requisitos, no se sobrepase el umbral que se contempla en su apartado segundo, esto es, cuando las retribuciones pactadas entre el empleador (FCB) y la entidad cesionaria de los derechos de imagen del empleado (en nuestro caso, la citada **MARESYTEREY**, SL), en concepto de cesion de los derechos de imagen del empleado, no excedan del 15% de la suma de los pagos realizados por el citado empleador tanto al empleado como a la propia entidad cesionaria de los derechos del mismo. Y, tal y como se ha acreditado, en el presente caso las retribuciones devengadas anualmente por ambos conceptos en ningun ejercicio han superado el citado limite porcentual, extremo que no ha sido cuestionado ni por la Inspeccion ni por el TEAC.

La Inspeccion explica que para calcular el valor de mercado de la cesion por el señor Nemesio de sus derechos de imagen a la sociedad **MARESYTEREY** SL debe partirse, como hacen las partes vinculadas en la valoracion aportada, del comparable interno constituido por las operaciones que realiza **MARESYTEREY** SL de cesion a terceros de la explotacion esos mismos derechos de imagen, pero sin excluir, como aquellas hacen, los ingresos que por este mismo concepto percibia **MARESYTEREY** SL del FC BARCELONA. Estos ingresos deben, a juicio de la Inspeccion y del TEAC, ser tenidos en cuenta, primero porque se trata, al igual que los facturados a NIKE, KALISE, COCACOLA, etc., de ingresos que obtiene **MARESYTEREY** SL por la explotacion comercial de los derechos de imagen del señor Iniesta, y segundo, por su relevancia cuantitativa. Siendo independiente, como se alega, que dichos ingresos facturados al FC BARCELONA por MARESYTEREY SL, procedan de una entidad con la que el futbolista mantiene una relacion laboral, porque no estamos hablando de imputar en la base imponible del IRPF de la persona fisica la cantidad a la que se refiere el articulo 92.3 de la Ley del IRPF satisfecha por el FC BARCELONA a la sociedad vinculada, sino de valorar a valor de mercado la operacion de cesion de la explotacion de estos derechos por parte del señor Nemesio a su sociedad, lo cual implica partir del comparable mas apropiado para ello, constituido por los ingresos obtenidos por **MARESYTEREY** SL como consecuencia del total de operaciones de cesion de la explotacion de estos derechos a terceros (incluido por tanto el FC BARCELONA).

La discrepancia no es otra que la siguiente: para el recurrente el articulo 92 de la Ley 35/2006, es una norma especial que excluye la aplicacion del regimen general de operaciones vinculadas, mientras que la Administracion entiende que tal regimen establece una concreta imputacion de rentas, que, de no producirse, no impide la aplicacion del regimen general de valoracion de operaciones vinculadas.

Es importante, en esta materia, recordar la sentencia del TS de 28 de marzo de 2012 RC 2896/2008, de la que debemos resaltar la siguiente reflexion:

"La importancia de la entrada en vigor de la Ley 13/1996 radica en que la misma establecia, a traves de su articulo 2 o. tres , un tratamiento especial a las "contraprestaciones derivadas de la cesion del derecho a la explotacion de la imagen o del consentimiento o autorizacion para su utilizacion". En sintesis, y por lo que aqui interesa, este nuevo regimen obligaba a incluir en la base imponible del jugador o tecnico el importe de las cantidades percibidas del Club por las sociedades cesionarias de los derechos de imagen, siempre que el importe de lo percibido por el jugador o tecnico como rendimiento del trabajo fuera inferior al 85 por 100 de la suma de tal cantidad y la contraprestacion percibida por la entidad cesionaria de los derechos de imagen (regla del 85/15). Ademias, y para el caso de que la sociedad cesionaria fuera no residente en Espana, se establecia una obligacion, a cargo del Club, de realizar un "ingreso a cuenta de las contraprestaciones" a aquella satisfechas."

Considera la actora, a la vista del precepto aplicable (articulo 92 LIRPF) que, no pueden tomarse en consideracion todos los ingresos percibidos por **MARESYTEREY** SL, y deben distinguirse los derivados del contrato de cesion de derechos de imagen suscrito con el FCB, en su condicion de club empleador del Sr, Nemesio , de los obtenidos de terceras sociedades y entidades, a su vez cesionarias parciales del derecho a utilizar la imagen.

Los primeros estan tutelados por el articulo 92 de la ley de IRPF, (no se discute el cumplimiento de la regla 85/15) cuyo contenido no habria sido vulnerado por las tres partes involucradas, por lo cual no deberian ser nuevamente considerados en el ejercicio valorativo realizado por la Administracion sobre los derechos previamente cedidos. La Inspeccion acepta el cumplimiento de los limites y condiciones del regimen especial de cesion de derecho de imagen, pero a partir de ahi se separa en la interpretacion de lo que ello deberia implicar al entender aplicable en todo caso el regimen de operaciones vinculadas, para alcanzar el mismo resultado que si se hubieran superado los limites del citado regimen especial: la imputacion de las rentas satisfechas por el FCB a **MARESYTEREY** SL en la base imponible general del Sr, Nemesio .



Pues bien, es evidente que el artículo 92 de la Ley 35/2006 es norma especial respecto del artículo 16 del RDL 4/2004, y por tanto dados los presupuestos de hecho del artículo 92, se excluye la aplicación del artículo 16.

Ello resulta evidente si consideramos la dicción literal del citado artículo 92. Efectivamente, tras señalar en el apartado 1 c) que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física, inmediatamente después, en el apartado 2 afirma que la imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

Es muy expresiva la determinación de que "la imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá". Quiere ello decir que el artículo 16 del RDL 4/2004 no se aplica, cuando, como en este caso, concurra el presupuesto de hecho del artículo 92.2 de la Ley 35/2006.

Este criterio que hemos expuesto ha sido asumido por el TEAC en su Resolución de 23/11/2021, en la que podemos leer:

" De lo expuesto se infiere, a nuestro juicio, que la aplicación del régimen fiscal especial supone, en definitiva:

- Hacer tributar en el IRPF del contribuyente todas las rentas satisfechas por el empleador procedentes de la cesión de derechos de imagen cuando tales rentas son superiores al 15% de las rentas totales pagadas por el empleador.

- Permitir la tributación de todas las rentas satisfechas por el empleador procedentes de la cesión de derechos de imagen en sede de la entidad cesionaria cuando tales rentas son inferiores o iguales al 15% de las rentas totales pagadas por el empleador."

En resumen, el criterio del TEAC puede exponerse en los siguientes términos: En los casos en que no resulte procedente la imputación en la base imponible del IRPF del contribuyente a que se refiere el apartado primero del artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), por concurrir la situación contemplada en el apartado segundo de dicho precepto, no cabe la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria.

Debemos estimar el recurso en este aspecto.

Metodo de valoración aplicado.

Con el fin de acreditar la rentabilidad de mercado que debía obtener **MARESYTEREY** por la gestión de los derechos de imagen, al margen del supuesto anteriormente analizado, y ante la imposibilidad de aplicar métodos tradicionales, el Sr. Nemesio aplicó el método "del margen neto del conjunto de operaciones".

Este método atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada, en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La Inspección no cuestiona el método utilizado por las partes para valorar la operación vinculada (el margen neto transaccional), pero sí las empresas que se han utilizado como comparables. Ello porque se considera que dichas empresas no cumplen las condiciones mínimas de comparabilidad, fundamentalmente porque si bien es cierto que se trata de sociedades dedicadas a la explotación de derechos de imagen de personas físicas, tienen asimismo la condición de entidades vinculadas respecto del socio persona física a la que retribuyen, no constando que retribuyan al socio cedente a valor de mercado en los términos del artículo 16 TRLIS. Se señala también que la media del Margen Operativo (MO) aplicada tampoco representa el MO de dichas compañías seleccionadas, porque no tiene en cuenta otras actividades desagregadas de la actividad de gestión y explotación de estos derechos de imagen que en dichas compañías se pudieran realizar.

La Inspección procede a calcular el valor de mercado de la operación de cesión de los derechos por parte del jugador a su sociedad partiendo del total de ingresos íntegros obtenidos de terceros por **MARESYTEREY** SL por la explotación de los derechos de imagen del jugador durante los períodos comprobados, incluyendo los excluidos improcedentemente en la valoración aportada, y admitiendo como deducibles el total de gastos declarados por **MARESYTEREY** SL. Así se determinó un beneficio de explotación que procede a distribuir entre



las partes atendiendo al reparto de funciones de acuerdo con lo dispuesto en las Directrices de la OCDE. Utiliza por tanto el método de la distribución del resultado.

Para la Inspección, este método, tal como se señala en el apartado 2.137 de las directrices, es el más apropiado cuando cada parte de la operación aporta intangibles únicos y de gran valor. En el caso que ahora nos ocupa, solo una de las partes, el jugador Nemesio, aporta intangibles únicos y de gran valor, sus derechos de imagen, aportando la otra parte, la sociedad **MARESYTEREY SL** los medios personales y materiales necesarios para la explotación de este intangible.

Regulación legal

El artículo 16 del RDL 4/2004, establece:

"4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones."

Conclusiones.

Debemos partir del hecho de que el método de distribución de resultados, es subsidiario de los contemplados en el apartado 1º Método del precio libre comparable, Método del coste incrementado y Método del precio de reventa, y, por tanto, su aplicación requiere de una acreditación de imposibilidad de aplicar los descritos métodos.

Pues bien, en relación al rechazo del método elegido por la recurrente, podemos leer en el Acuerdo de Inspección:

"La entidad DAF 5 MANAGEMENT SL es una entidad vinculada a un conocido piloto de carreras (coches) que explota y percibe los ingresos por derechos de imagen del piloto.

-La entidad BOPRECI SL es una entidad vinculada a un conocido presentador de televisión que explota y percibe los ingresos por derechos de imagen del presentador de televisión.

-La entidad FEREK IMAGEN SL es una entidad vinculada a un conocido tenista que explota y percibe los ingresos por derechos de imagen del tenista.



-La entidad STAR 12 SL es una entidad vinculada a un conocido piloto de carreras (motos) que explota y percibe los ingresos por derechos de imagen del piloto.

-La entidad FOMENTO DEL DEPORTE E IMAGEN SL pertenecía a un ex jugador de fútbol, quien, en julio de 2006, abandonando su actividad como futbolista, fue presidente de un Club de Fútbol español que en junio de 2010 fue vendido a un jeque catari, y tras un breve periodo como asesor del nuevo propietario, se desvinculó del club.

-La entidad OTONA ESPORTS SL no consta que este relacionada con la explotación de derechos de imagen.

-La entidad PROMOCIONES DEPORTIVAS JCHICA 2 SL si es una entidad, vinculada a un futbolista, que explota sus derechos de imagen, jugando el futbolista, durante el periodo objeto de comprobación, en clubs de primera división, si bien dichos clubs no eran de primer de nivel como puede ser el FC Barcelona, siendo esto, además del carisma del jugador, dos de los parametros mas significativos en materia de valoración de la imagen.

-La entidad FELICER SL es una entidad vinculada a un jugador de baloncesto que explota y percibe los ingresos por derechos de imagen del jugador.

-La entidad DANI TORRES SL es una entidad vinculada a un conocido piloto de carreras (motos) que explota y percibe los ingresos por derechos de imagen del piloto."

La Administración sostiene que las comparables utilizadas por la actora, no son válidas porque se trata de supuestos de vinculación, y, por ello, no reflejan el valor mercado. Esta apreciación es compartida por la Sala.

No nos encontramos ante un supuesto de utilización de datos secretos, pues habiendo sido utilizadas por la actora como comparables, es obvio que los datos reflejados son conocidos por la recurrente.

En relación al método elegido por la Administración, para determinar los precios de transferencia, podemos leer en el Acuerdo de Liquidación:

"Se ha obtenido información relativa a sociedades que podrían considerarse como comparables externos de la actividad desarrollada por **MARESYTEREY SL**.

Dichos comparables están constituidos por sociedades independientes, dedicadas a la representación y a la gestión y explotación a nivel mundial de los derechos de imagen de deportistas y que no se encuentran vinculadas a los deportistas cuyos derechos de imagen gestionan y explotan.

Estas sociedades independientes, dedicadas a la gestión y explotación de los derechos de imagen de deportistas, publicitan en internet y en prensa especializada sus servicios, así como los jugadores cuyos derechos de imagen gestionan y explotan.

Se han seleccionado tres de estas sociedades, INTERNATIONAL MANAGEMENT GROUP OVERSEAS INC. (IMG), SPORT-PROMOTION BV y MEDIA BASE SPORTS SL. INTERNATIONAL MANAGEMENT GROUP OVERSEAS INC. (IMG) es una empresa norteamericana que opera mediante filiales o sucursales establecidas en los distintos países en los que desarrolla su actividad y gestionadas por agentes locales. Fundada en los años 60 es líder mundial en marketing y representación deportiva y, entre otras actividades, gestiona y explota a nivel mundial los derechos de imagen de deportistas y artistas de primer nivel. Si bien en el año 2012 decidió prescindir de las filiales o sucursales de representación y gestión de derechos de imagen de futbolistas, dicha actividad, y así sucedió en España, fue continuada por los agentes locales de los distintos países mediante nuevas entidades constituidas al efecto.

SPORT-PROMOTION BV (actualmente WASSERMAN NETHERLANDS MANAGEMENT BV) es una entidad holandesa dedicada a la representación y a la gestión y explotación de derechos de imagen de deportistas, fundamentalmente de futbolistas.

MEDIA BASE SPORTS SL, es una entidad con sede en Barcelona y dedicada desde su creación en 2009 a la representación y management integral de deportistas, fundamentalmente de futbolistas, especialmente en el ámbito digital y de las nuevas tecnologías, su especialidad.

La actividad de representación y de gestión y explotación de estas entidades, así como los futbolistas que representan o cuyos derechos de imagen gestionan y explotan, consta ampliamente reflejada en internet, tanto en las propias páginas web de las entidades como en informaciones y noticias de prensa deportiva, habiéndose incorporado al expediente una muestra de la información disponible.

Las entidades seleccionadas son independientes, no vinculadas con los jugadores cuyos derechos de imagen gestionan y explotan, y gestionan y explotan los derechos de imagen, entre otros, de jugadores que, como Don Nemesio, forman parte de la primera plantilla del FC Barcelona y son internacionales a nivel de selección, y por lo tanto con un nivel salarial y un potencial de generación de ingresos derivados de la explotación de su imagen similares a los de Don Nemesio.



En actuaciones realizadas por la Inspección cerca de otros jugadores se han obtenido contratos de cesión de los derechos de imagen de tres jugadores del FC Barcelona a estas entidades independientes, contratos incorporados al expediente ocultando la identidad de los jugadores que los suscribieron.

Del examen de dichos contratos se observa que estas sociedades cobran por sus servicios una comisión consistente en un porcentaje de los ingresos que obtienen tanto por los servicios relativos a la negociación contractual con los clubs de fútbol (incluidos los traspasos) como en la gestión y explotación comercial y publicitaria de los derechos de imagen de los jugadores (búsqueda, negociación y desarrollo de contratos publicitarios y/o de patrocinio, designados como contratos comerciales).

A su vez, estas sociedades deben hacer frente a los gastos en los que incurrir en relación con sus obligaciones contractuales (negociación con los clubs y gestión y explotación de los derechos de imagen del jugador)".

Añadiendo a este respecto el Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, según lo que resulta de la sentencia de esta Sala y Sección de fecha 25 de febrero de 2022 (Recurso nº 605/2019), lo siguiente:

"Los importes de los porcentajes de las comisiones de las sociedades cesionarias que gestionan y explotan los derechos de imagen de los jugadores, y consiguientes contraprestaciones por la cesión de los derechos de imagen del jugador a estas sociedades, que resultan de dichos contratos son los siguientes: (...)

(1) Comisión media de los 3 contratos, 20% en el primero, 10% en el segundo, y considerando la comisión media del tercero, con comisión del 10% pero con posibilidad de rebaja al 7%.

(2) Considerando la comisión media del contrato, con comisión del 25% respecto de los ingresos obtenidos en la explotación a través de los medios digitales y nuevas tecnologías y del 10% respecto de los ingresos obtenidos en la explotación a través de los medios convencionales".

Pues bien, tras establecer las comparables, la Administración acude al Método de la distribución de resultados, cuando según el artículo 16 del RDL 4/2004, este método es subsidiario al de precio libre comparable, sin que puedan conocerse las razones por las que la Administración utiliza en método subsidiario.

Pero, además, para fijar la distribución de beneficios, el Acuerdo de liquidación expresa:

"En relación con el margen de beneficio atribuible en los supuestos de servicios de bajo valor añadido, el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia establece que:

"65. En los casos en que resulte oportuna su aplicación, el margen será normalmente modesto: la experiencia indica que por lo general se situará entre un 3 % y un 10 %, siendo el más común un margen de alrededor de un 5 %. Este dato, sin embargo, podrá variar en función de los hechos y circunstancias de cada caso, resultando un margen diferente."

Pero lo cierto es que estos porcentajes no son los que resultan del examen de precios libres comparables, como la propia Resolución recoge.

Por lo tanto, debemos concluir que se ha utilizado un método subsidiario, sin justificación suficiente de la imposibilidad de aplicar los principales. Por lo que la valoración debe ser anulada (al margen de lo expuesto anteriormente en relación al artículo 92 de la Ley 35/2006).

CUARTO.- Procede la imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora Sra. D.^a Gloria Messa Teichman, en nombre y representación de MARESYTEREY, SL., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2019 (R.G.: 2343/2016), debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos y con ella los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.



La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ