



Roj: **SAN 1202/2022 - ECLI:ES:AN:2022:1202**

Id Cendoj: **28079230022022100202**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/03/2022**

Nº de Recurso: **574/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000574 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 09650/2019

Demandante: MASSIVERT, S.L.

Procurador: GLORIA MESSA TEICHMAN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. **RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO**

Madrid, a veintiocho de marzo de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la **Audiencia Nacional** y bajo el número 574/2019, se tramita a instancia de Massivert, S.L., representada por la Procuradora D.ª Gloria Messa Teichman y asistida por el Letrado D. Salvador Ruz Gallud, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (R.G.: 1714/2016), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2014 y cuantía de 1.711.115,87 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO. - El 9 de julio de 2019 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (R.G.: 1714/2016).

SEGUNDO. - Tras varios trámites se formalizó demanda el 7 de noviembre de 2019.

TERCERO.- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 19 de agosto de 2020.

CUARTO. - Se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 23 de marzo de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. **Rafael Villafañez** Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

PRIMERO. - El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (R.G.: 1714/2016), desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por Massivert, S.L. contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2012 (A23- NUM000) y de los ejercicios 2013 y 2014 (A23- NUM001), dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes:

(i) Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010.

(ii) Inhabilitación por el acuerdo de liquidación del régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen regulado en el art. 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF).

(iii) Improcedencia del método de distribución del resultado aplicado por la Inspección para la valoración de las operaciones vinculadas realizadas por la sociedad recurrente y D. Estanislao .

Antecedentes de interés

SEGUNDO. - Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. El 25 de febrero de 2016 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña dictó acuerdo de liquidación en relación a la entidad Massivert, S.L. y al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2012, del que resultaba una cantidad total a devolver de 1.119.947,97 euros, de los que 1.099.936,09 euros correspondían a cuota y 19.111,88 euros a intereses de demora, según el detalle que se recoge en la p. 2 de la resolución impugnada. El acuerdo de liquidación se notificó al contribuyente el 28 de febrero de 2016.

2. El 18 de julio de 2017, como consecuencia de otro procedimiento inspector, la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña dictó acuerdo de liquidación en relación a la entidad Massivert, S.L. y al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014, del que resultaba una cantidad total a devolver de 592.067,90 euros, de los que 541.542,08 euros correspondían a cuota y 50.525,82 euros a intereses de demora, según el detalle que se recoge en la p. 2 de la resolución impugnada. El acuerdo de liquidación se notificó al contribuyente el 19 de julio de 2017.

3. Las actuaciones inspectoras de las que resultó el acuerdo relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2012 se iniciaron el día 20 de febrero de 2015 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general.

4. En el curso de dichas actuaciones de comprobación e investigación se incoó acta de disconformidad (A02- NUM000) en fecha 21 de enero de 2016, notificada ese mismo día, que dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.

Posteriormente, el 1 de diciembre de 2016 se notificó el inicio de otro procedimiento inspector de alcance general, referido al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014, en el curso del cual se incoó acta de disconformidad (A02- NUM001) el 17 de mayo de 2017, notificada ese mismo día, que dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.



5. La entidad Massivert, S.L. se dedica a la explotación de los derechos de imagen de D. Estanislao, jugador de fútbol, cuya participación en la sociedad fue oscilando (99,68% en su constitución el 29 de noviembre de 2002, y más reciente, 97,87% tras ampliación de capital de 30 de septiembre de 2009 y 98,71% tras nueva ampliación de capital de 30 de diciembre de 2011).

6. Inicialmente la explotación de los derechos de imagen del Sr. Estanislao por parte de Massivert, S.L. estaba basada en una cesión de los mismos a la sociedad a través de un contrato verbal sin contraprestación. Posteriormente el 23 de diciembre de 2013 se celebró un contrato escrito en el que se estableció la forma de determinación de la contraprestación para el jugador por dicha cesión:

"CUARTO.- El cálculo de la contraprestación por cesión de Derechos de Imagen" correspondiente al JUGADOR será determinada mediante la aplicación del principio de libre competencia establecido en el artículo 9.1 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional de la OCDE y recogido en la normativa interna española en materia de precios de transferencia.

Para la aplicación de este principio se ha encargado a un tercero independiente la realización de un estudio de mercado que determine la remuneración obtenida por entidades libres en el mercado español por las actividades de explotación comercial de derechos de imagen de deportistas (en especial Futbolistas).

Una vez determinada la remuneración de mercado que le correspondería a la entidad explotadora en un mercado libre, se ha determinado la contraprestación que deberá recibir el JUGADOR por la cesión de los derechos antes mencionados. Con el fin de asegurar la permanente adecuación al principio de libre competencia, durante el último trimestre de cada año natural se revisará el estudio de mercado y se actualizarán los datos financieros de las entidades identificadas como comparables.

Dicha retribución deberá hacerse efectiva por la CESIONARIA con carácter anual. una vez cuantificados todos los ingresos publicitarios del año, en los treinta días siguientes a la presentación de la correspondiente factura por el jugador".

7. En base a lo anterior, se encargaron por la entidad, y se obtuvieron, estudios sobre los precios de transferencia aplicables en los ejercicios 2009 a 2014, con los que se valoró la contraprestación que correspondía por la cesión de los derechos de imagen y que motivaron la presentación de autoliquidaciones complementarias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del jugador de los periodos 2009 a 2012 y solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de Massivert, S.L. de los periodos 2009 a 2012.

8. En los referidos informes de precios de transferencia se aplicó el método del margen neto del conjunto de las operaciones (en adelante, MMNCO), utilizando como comparables a empresas españolas dedicadas a la gestión de derechos de imagen de deportistas y presentadores de televisión.

9. El margen neto operacional determinado fue del 49,96% en los periodos 2009 a 2013 y del 41,05% para el 2014.

10. La Inspección, en el marco de las actuaciones desarrolladas, rechazó el método empleado por el contribuyente y aplicó, para determinar el valor de mercado de la contraprestación a satisfacer por Massivert, S.L. al Sr. Estanislao el método de distribución del resultado (en adelante, MDR) o profit-split.

11. En aplicación del MDR, la Inspección cuantificó primero el beneficio a distribuir, computando, por un lado, la totalidad de los ingresos íntegros obtenidos por MASSIVERT SL como consecuencia de la cesión a terceros de los derechos de imagen del futbolista, incluidos los procedentes del Fútbol Club Barcelona para quien trabajaba el Sr. Estanislao, y, por otro, los gastos de personal y otros de explotación incurridos. Posteriormente, como clave de reparto, la Inspección consideró que los servicios prestados por la entidad en el ámbito de la gestión de los derechos de imagen del Sr. Estanislao eran de bajo valor añadido, atribuyéndole como margen operativo un 5% de los ingresos totales, tal y como se deriva de la Comunicación de Comisión Europea relativa el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia para los servicios intragrupo de bajo valor añadido (COM(2011) 16 final, 25.1.2011).

12. Disconforme el contribuyente con los acuerdos de liquidación referidos, interpuso contra los mismos sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fueron desestimadas por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Sobre la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010



TERCERO.- Sostiene la recurrente que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 habría prescrito al haberse excedido aquella en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

A tal efecto se considera improcedente la dilación de 40 días, correspondiente a una solicitud de aplazamiento formulada por el contribuyente, que se incluye en el acuerdo de liquidación y que la entidad recurrente considera inmotivada.

En consecuencia, dado que el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2012 se notificó el 26 de febrero de 2016, y dado que la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se produjo el 20 de febrero de 2015, estas superaron el plazo de 12 meses previsto en el art. 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y, por ende, no se habría interrumpido la prescripción a raíz de la citada comunicación de inicio (pp. 5 y siguientes de la demanda).

La Administración demandada, por su parte, opone que en el acuerdo de liquidación está suficientemente motivado el plazo de 40 días por una solicitud de aplazamiento, que los mismos no resultan imputables a la Administración y que, sumados a los 12 meses del art. 150.1 de la LGT, determina que las actuaciones inspectoras no han excedido su plazo máximo de duración legalmente previsto (pp. 2 y siguientes del escrito de contestación).

El recurso no puede prosperar en este punto.

Debe traerse a colación el criterio expresado en anteriores ocasiones, en relación con la motivación de las dilaciones basadas en el art. 104.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en el sentido de que " *cuando se solicita el aplazamiento basta para entender motivada la dilación con que en el acuerdo o en el acta conste el concepto -aplazamiento- y las fechas de dilación imputada*".

En tales términos se expresa, por ejemplo, la sentencia de esta Sala y Sección de fecha de 17 de noviembre de 2021 (ROJ: SAN 5738/2021).

A la luz de lo expuesto y a la luz de la motivación de la dilación controvertida por la entidad recurrente que se contiene en las pp. 3 y 24 del acuerdo de liquidación, que satisface el estándar expresado, decae el fundamento en que descansa el motivo de impugnación, sin que sea necesario por ello profundizar en el examen de las restantes cuestiones planteadas por las partes a propósito de esta cuestión.

El motivo se desestima.

Sobre la inhabilitación por el acuerdo de liquidación del régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen regulado en el art. 92 de la LIRPF

CUARTO.- Sobre esta misma cuestión jurídica se ha pronunciado recientemente la Sección en las sentencias de 25 de febrero de 2022 (ROJ: SAN 564/2022) y de 16 de marzo de 2022 (recurso nº 604/2019).

Así, por ejemplo, en la sentencia de 25 de febrero de 2022 (ROJ: SAN 564/2022) se declara:

"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. Sabino, una parte muy importante de los pagos satisfechos por el club-empedor a la entidad cesionaria de sus derechos de imagen, MARESYTEREY, SL.

La Administración afirma que, puesto que el Sr. Sabino 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 Administración ha aplicado incorrectamente el artículo 92 antes citado, pues el régimen de imputación de rentas que se contempla en el citado artículo 92 de la LIRPF -que en síntesis y bajo determinados condicionantes implica unificar la calificación 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 cesión 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 ningún ejercicio han superado el citado límite porcentual, extremo que no ha sido cuestionado ni por la Inspección ni por el TEAC.

La Inspección explica que para calcular el valor de mercado de la cesión por el señor Sabino de sus derechos de imagen a la sociedad MARESYTEREY SL debe partirse, como hacen las partes vinculadas en la valoración aportada, del comparable interno constituido por las operaciones que realiza MARESYTEREY SL de cesión a terceros de la explotación esos mismos derechos de imagen, pero sin excluir, como aquéllas hacen, los ingresos que por este mismo concepto percibía MARESYTEREY SL del FC BARCELONA. Estos ingresos deben, a juicio de la Inspección 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 explotación comercial de los derechos de imagen del señor Sabino, 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 relación laboral, porque no estamos hablando de imputar en la base imponible del IRPF de la persona física la cantidad a la que se refiere el artículo 92.3 de la Ley del IRPF satisfecha por el FC BARCELONA a la sociedad vinculada, sino de valorar a valor de mercado la operación de cesión de la explotación de estos derechos por parte del señor Sabino a su sociedad, lo cual implica partir del comparable más apropiado para ello, constituido por los ingresos obtenidos por MARESYTEREY SL como consecuencia del total de operaciones de cesión de la explotación de estos derechos a terceros (incluido por tanto el FC BARCELONA).

La discrepancia no es otra que la siguiente: para el recurrente el artículo 92 de la Ley 35/2006, es una norma especial que excluye la aplicación del régimen general de operaciones vinculadas, mientras que la Administración entiende que tal régimen establece una concreta imputación de rentas, que, de no producirse, no impide la aplicación del régimen general de valoración 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 reflexión:

"La importancia de la entrada en vigor de la Ley 13/1996 radica en que la misma establecía, a través de su artículo 2º. tres , un tratamiento especial a las "contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización". En síntesis, y por lo que aquí interesa, este nuevo régimen obligaba a incluir en la base imponible del jugador o técnico 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 técnico como rendimiento del trabajo fuera inferior al 85 por 100 de la suma de tal cantidad y la contraprestación percibida por la entidad cesionaria de los derechos de imagen (regla del 85/15). Además, y para el caso de que la sociedad cesionaria fuera no residente en España, se establecía una obligación, a cargo del Club, de realizar un "ingreso a cuenta de las contraprestaciones" a aquélla satisfechas."

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

Los primeros están tutelados por el artículo 92 de la ley de IRPF, (no se discute el cumplimiento de la regla 85/15) cuyo contenido no habría sido vulnerado por las tres partes involucradas, por lo cual no deberían ser nuevamente considerados en el ejercicio valorativo realizado por la Administración sobre los derechos previamente cedidos. La Inspección acepta el cumplimiento de los límites y condiciones del régimen especial de cesión de derecho de imagen, pero a partir de ahí se separa en la interpretación de lo que ello debería implicar al entender aplicable en todo caso el régimen de operaciones vinculadas, para alcanzar el mismo resultado que si se hubieran superado los límites del citado régimen especial: la imputación de las rentas satisfechas por el FCB a MARESYTEREY SL en la base imponible general del Sr, Sabino .

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".

Por elementales exigencias derivadas de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica hemos de reiterar aquí los razonamientos y la conclusión que se extrajo en la citada sentencia.

El motivo se estima.

Sobre la improcedencia del método de distribución del resultado aplicado por la Inspección para la valoración de las operaciones vinculadas realizadas por la sociedad recurrente y D. Estanislao

QUINTO.- Al igual que en el motivo anterior, dada la similitud entre los supuestos enjuiciados, también en el presente caso hemos de remitirnos al criterio expuesto en las sentencias de esta Sección de 25 de febrero de 2022 (ROJ: SAN 564/2022) y de 16 de marzo de 2022 (recurso nº 604/2019).

Así, por ejemplo, en la sentencia de 25 de febrero de 2022 (ROJ: SAN 564/2022) se declara:

" Método 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. Sabino 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 MARESTEREYSL. 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, sólo una de las partes, el jugador Sabino, 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 FERREK 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 esté relacionada con la explotación de derechos de imagen.

La entidad PROMOCIONES DEPORTIVAS JCHICA 2 SL sí es una entidad, vinculada a un futbolista, que explota sus derechos de imagen, jugando el futbolista, durante el período 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 parámetros más 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 Sabino, 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 Sabino.

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 (documentación incorporada en las actuaciones realizadas con relación a los ejercicios 2010 a 2012).

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 incurren en relación con sus obligaciones contractuales (negociación con los clubs y gestión y explotación de los derechos de imagen del jugador).

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).

Decimos que existe similitud en la medida en que el esquema seguido por el contribuyente y el esquema seguido por la Administración tributaria en todos estos supuestos es sustancialmente el mismo.

Así, como en los casos precedentemente enjuiciados por la Sección, el contribuyente aplicó para la valoración de las operaciones vinculadas el método del margen neto del conjunto de las operaciones (p. 5 de la resolución impugnada).

Los comparables utilizados al efecto coinciden sustancialmente con los utilizados por el contribuyente en los precedentes antes citados (DAF 5 MANAGEMENT, S.L., BOPRECI, S.L., FERREK IMAGEN, S.L., STAR 12, S.L., FOMENTO DEL DEPORTE E IMAGEN, S.L., OTONA ESPORTS, S.L., PROMOCIONES DEPORTIVAS JCHICA 2, S.L. y BELICER, S.L., p. 13 del acuerdo de liquidación).

Las razones aducidas por el acuerdo de liquidación para rechazar estos comparables son también similares a las aducidas en los precedentes antes citados (por ejemplo, pp. 17 y 36 y siguientes del acuerdo de liquidación).

El método aplicado finalmente por la Inspección para la valoración de las operaciones vinculadas ha sido también en este caso el de la distribución de resultados (pp. 47 y siguientes del acuerdo de liquidación).

Los comparables utilizados por la Inspección para aplicar este método son similares a los utilizados en los casos citados como precedentes (INTERNATIONAL MANAGEMENT GRUOP OVERSEAS INC. (IMG), SPORT-PROMOTION BV y MEDIA BASE SPORTS, S.L.), existiendo también similitud en las demás circunstancias relevantes para la aplicación del citado método (por ejemplo, pp. 19 y siguientes del acuerdo de liquidación).

En atención a lo expuesto, al contenido del acuerdo de liquidación y de la resolución impugnada así como a las alegaciones de las partes, se concluye que la Inspección de los tributos tampoco ha justificado de modo suficiente la aplicación de un método subsidiario con carácter preferente a los métodos legalmente previstos como principales.

Conclusión que se alcanza, dada la identidad sustancial que se aprecia entre los precedentes anteriormente citados y el presente caso, a partir de la misma *ratio decidendi* contenida en las sentencias de esta Sección de 25 de febrero de 2022 (ROJ: SAN 564/2022) y de 16 de marzo de 2022 (recurso nº 604/2019).

Debiendo añadir a lo anterior que el recurso al método de distribución de resultados se justifica por la Administración tributaria por su idoneidad para la valoración de la cesión de explotación de los derechos de imagen de D. Estanislao, según lo establecido en el apartado 2.137 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias (p. 48 del acuerdo de liquidación).

Sin embargo, el citado apartado alude a esa idoneidad en el caso de que " cada parte de la operación" aporte intangibles únicos y de gran valor, circunstancia que no concurre *a priori* en el supuesto aquí enjuiciado en que solo una de las partes cumple dicha condición tal y como viene a reconocer la propia Inspección (p. 48 del acuerdo de liquidación).

No se aporta ninguna explicación que justifique de un modo satisfactorio esa aparente discrepancia entre lo previsto en las directrices, por una parte, y el supuesto de hecho considerado, por otra. En este contexto, coincide la Sala con la posición expresada por la entidad recurrente en la p. 28 de su demanda.

Presupuesto lo anterior, por elementales exigencias derivadas de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica también aquí hemos de reiterar los razonamientos y la conclusión que se extrajo en la citada sentencia.

El motivo se estima.



Decisión del recurso contencioso-administrativo

SEXO. - En atención a lo expuesto, se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad recurrente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (R.G.: 1714/2016).

En consecuencia, procede anular la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en los fundamentos de derecho cuarto y quinto de esta sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Costas

SÉPTIMO. - Se imponen a la Administración demandada las costas causadas en esta instancia al haber visto rechazadas todas sus pretensiones y no apreciar la existencia de serias dudas de hecho ni de derecho (art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa).

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Massivert, S.L contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (R.G.: 1714/2016) y, en consecuencia:

PRIMERO. - **Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en los fundamentos de derecho cuarto y quinto de esta sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.**

SEGUNDO. - **Se imponen a la Administración demandada las costas causadas en esta instancia.**

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**.