



Roj: **SAN 1807/2022 - ECLI:ES:AN:2022:1807**

Id Cendoj: **28079230022022100284**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/04/2022**

Nº de Recurso: **831/2019**

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: 0000831 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16410/2019

Demandante: GALILEU 136, S.L.

Procurador: JORGE DELEITO GARCIA

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

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. **RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO**

Madrid, a veintiséis de abril 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 831/2019, se tramita a instancia de Galileu 136, S.L., representada por el Procurador D. Jorge Deleito García y asistida por la Letrada D.^a Sara Serra Sanabria, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 5336/2017 y 5338/2017), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014 y cuantía de 369.722,67 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Con fecha 28 de noviembre de 2019 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 5336/2017 y 5338/2017).

SEGUNDO. - Tras varios trámites se formalizó demanda el 4 de mayo de 2020.

TERCERO.- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 12 de julio de 2020.

CUARTO. - Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 25 de abril 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 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 5336/2017 y 5338/2017).

La resolución impugnada acordó (i) desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación A23- NUM000 y (ii) estimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador A23- NUM001, dictados ambos por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014.

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

(i) Indevida aplicación administrativa del régimen de imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen contenido en el artículo 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.

(ii) Incorrecta aplicación de los métodos de valoración de las operaciones vinculadas del art. 16 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 (en adelante, TRLIS).

Antecedentes de interés

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

1. La regularización practicada por la Inspección tuvo su origen en las actuaciones de comprobación e investigación realizadas con la sociedad Galileu 136, S.L. por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014, culminando con el acuerdo de liquidación nº NUM000.

2. La actividad realizada por la sociedad en los periodos comprobados fue la siguiente: " *La explotación de derechos de imagen, promoción de edificaciones y alquiler de bienes inmuebles, locales y viviendas*

3. Galileu 136, S.L. se dedica a la gestión de los derechos de imagen de su socio D. Saturnino y la contraprestación pactada por la cesión de los mencionados derechos de imagen como futbolista es el 5 por ciento de los ingresos obtenidos por la sociedad como consecuencia de la explotación de la misma, que se abona previa retención fiscal el 31 de diciembre de cada ejercicio.

4. El método aplicado a la hora de determinar el porcentaje que la sociedad abona al futbolista por la cesión de su imagen de jugador es el método del precio libre comparable externo a la hora de la valoración de mercado de la cesión de derechos, a cuyo efecto el contribuyente aportó a las actuaciones un documento denominado. " *Análisis económico de Cesión de Derechos de imagen: contratos comparables*" junto con otro denominado " *Documentación del obligado tributario en materia de Precios de Transferencia*". Este último incluye, además de la cesión de derechos de imagen del jugador a Galileu 136, S.L., la cesión de Galileu 136, S.L. a la entidad Players Sport i Gestió realizada para el campus internacional.

5. En el informe constan dos partes diferenciadas: Análisis de los métodos de precios de transferencia y Análisis económico.

6. El método de valoración utilizado en el informe aportado es el precio libre comparable y determina el mismo porcentaje fijado en el contrato del 5% de los ingresos.

7. Los criterios de comparabilidad utilizados fueron:



- La naturaleza de los derechos de imagen cedidos.

-La Industria, centrada en la industria del deporte del básquet, rugby y béisbol americano.

-El Método de remuneración, consistente en un porcentaje sobre los ingresos obtenidos de la explotación de los derechos de imagen utilizando para ello los 28 contratos citados para calcular el rango de mercado.

8. La Inspección ha considerado que la valoración efectuada por la sociedad no se ha realizado en base a los criterios de comparabilidad contemplados por las directrices de la OCDE. Ello es así por haber generalizado los criterios de comparabilidad y no haber tenido en cuenta las características del bien a valorar. No se ha tenido en cuenta en los contratos obtenidos las diferencias entre el contrato a valorar y los comparables obtenidos relativas a funciones desarrolladas, cláusulas contractuales y, muy especialmente para el caso concreto, las circunstancias económicas.

9. Además, el porcentaje de valor normal de mercado abonado al jugador, 5% de los ingresos, presenta a simple vista la incongruencia de que la parte que aporta el bien más valioso (los derechos de imagen) a una actividad sólo recibe el 5% de los ingresos generados, mientras que la otra parte ejerce sólo funciones de promoción.

10. La Inspección ha considerado también que la cesión de los derechos de imagen constituye una operación vinculada, y que por ende, procede valorarla en los términos del artículo 16.1 del TRLIS, vigente durante los periodos comprobados.

11. Para determinar el valor normal de mercado de dicha retribución, la Inspección ha aplicado el método del precio libre comparable interno previsto en el artículo 16.4.1 a) TRLIS, que se encuentra en las cesiones que efectúa Galileu 136, S.L. a sus clientes, entidades independientes no vinculadas. La sociedad ha pasado, de ser cesionaria en el bien a valorar a mercado (contrato original), a ser cedente de exactamente el mismo bien pues no ha efectuado en el mismo ningún tipo de variación o transformación. Las sociedades, clientes de Galileu 136, S.L. son las cesionarias en el comparable interno y asumen las mismas obligaciones que Galileu 136, S.L. en el contrato de cesión original con D. Saturnino.

12. Dicho método, con las correcciones necesarias según las peculiares circunstancias del caso, cumple a juicio de la Inspección con los requisitos establecidos en las Directrices de la OCDE, apartado 1.37, aplicables en materia de precios de transferencia que determinan los factores de comparabilidad.

13. Además de utilizar dicho método, la Inspección ha procedido a valorar nuevamente el bien aplicando un segundo método, el de distribución del resultado, determinando la distribución de los beneficios que hubieran acordado entre empresas independientes atendiendo a su participación en la operación, para lo cual ha calculado primero el beneficio obtenido por la sociedad Galileu 136, S.L. en la actividad de gestión de los derechos de imagen según los datos aportados por la propia sociedad y, una vez obtenido el beneficio total, ha procedido a su distribución entre las partes vinculadas en función de unos criterios económicamente válidos de forma que se aproximen a la distribución de beneficios que se hubiese previsto y reflejado en un acuerdo en condiciones de plena competencia.

14. La consecuencia de todo lo anterior es que la Inspección ha determinado que el valor de mercado de los derechos de imagen cedidos por el jugador a la sociedad asciende, durante los periodos comprobados, a las cantidades cuantificadas en el acuerdo de liquidación, calificando dichas rentas como rendimientos de capital mobiliario a integrar en la base imponible general. Procediendo la Inspección a realizar en sede del socio un ajuste primario por dichos importes, y en consecuencia, el correspondiente ajuste de signo contrario en la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013-2014, ajuste regularizado en liquidación provisional dictada en la misma fecha.

15. Asimismo, la Inspección ha procedido al ajuste secundario y, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 16 TRLIS, por la transferencia de patrimonio desde el socio persona física a la sociedad, procedió a considerar, para cada periodo comprobado, una aportación a fondos propios por parte del socio a la entidad, incrementando el valor de adquisición de su participación.

16. El resultado de la liquidación es -369.722,78 euros (2013) y 0,00 euros (2014).

17. En cuanto a la sanción, la Inspección consideró que el contribuyente había cometido una infracción grave derivada de haber aportado una documentación incompleta e inexacta, incumpliendo lo dispuesto en los apartados a), c) y e) del art. 20.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

18. Dicha documentación incompleta, a juicio de la Inspección, sirvió al contribuyente para elaborar el cálculo del valor de mercado de la operación de cesión de derechos de imagen, lo que permitió obtener un valor inferior al de mercado, al no haber tenido en cuenta correctamente ni las características especiales de la operación,



ni el ámbito geográfico en el que se desarrolla la operación, ni tampoco el deporte concreto a que se dedica el jugador.

19. La sanción a ingresar ascendió a 602.222,09 euros (288.445,17 euros en el período 2013 y 313.776,92 euros en el período 2014).

20. Disconforme el contribuyente con los anteriores acuerdos, interpuso contra los mismos sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

21. El Tribunal Económico-Administrativo Central estimó la reclamación relativa a la sanción y confirmó la relativa a la liquidación.

22. Contra la anterior resolución, en lo atinente a la liquidación, se ha interpuesto el presente recurso contencioso-administrativo.

Vinculación al precedente: *sentencia de esta misma Sala y Sección de fecha 21 de marzo de 2022, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 275/2019*

TERCERO. - Sobre un pleito sustanciado entre las mismas partes del presente recurso y sobre las mismas cuestiones litigiosas que aquí se suscitan se ha pronunciado recientemente esta *misma Sala y Sección en sentencia de fecha 21 de marzo de 2022, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 275/2019*, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 a 2012, sentencia a la que hemos de remitirnos para la decisión del presente recurso por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Sin perjuicio de que las partes son perfectas conocedoras de dicha decisión y de las razones en que se basa, a efectos del presente recurso dejaremos debida constancia de las razones que fundamentaron tal decisión:

" SEGUNDO : 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 de D. Saturnino una parte muy importante de los pagos satisfechos por el club-empleador a la entidad cesionaria de sus derechos de imagen, GALILEU.

La Administración afirma que, puesto que el Sr. Saturnino es socio de GALILEU 136 SL, 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.

Conviene recordar ahora algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo en relación a la cuestión que nos ocupa:

1.- Sentencia de 1 de octubre de 2012, RC 3278/2009 :

"Como se ha dicho en otras ocasiones, véase la sentencia de 20 de febrero de 2012 , por ejemplo, conviene recordar que el artº 24.2 de la LGT , tanto en su redacción originaria, como en la derivada de la Ley 25/1995, "consideraba que no existe extensión del hecho imponible cuando se gravan acontecimientos, actos o negocios jurídicos realizados con el acreditado propósito de eludir el pago del tributo, siempre que produjesen un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. La declaración del fraude de ley exigía la tramitación de un expediente especial, con audiencia del interesado. Este precepto «apenas ha tenido relevancia» (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003) debido a las dificultades para su aplicación, derivadas tanto de la indispensable acreditación de aquel torcido designio, de los difusos límites existentes entre el fraude y la llamada «economía de opción», como, en fin, de la tardanza con la que llegó la regulación de ese procedimiento singular, que acaeció en 1979, con la aprobación del Real Decreto 1919/1979, de 29 de julio (BOE de 6 de agosto). Tal por vez por ello, como explica en su exposición de motivos (apartado II, último párrafo), la nueva Ley General Tributaria [Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre)] abandona el estrecho sendero del fraude de ley, para proponer otro más amplio, que llama «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» y describe como toda situación en la que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución de los resultados obtenidos, ofreciendo efectos jurídicos o económicos irrelevantes distintos de los que hubieran resultado de haberse empleado actos o negocios usuales o propios y del ahorro fiscal (artículo 15, apartado 1).

Mayor efectividad ha acompañado a la aplicación del artículo 25. Este precepto, en su redacción originaria, obligaba a exigir el impuesto con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible (apartado 1), cuya calificación se haría conforme a esa naturaleza cualquiera que fuese la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados (apartado 2). En el texto derivado de la Ley 25/1995, con mayor rigor, incorporó la noción de simulación, latente en la dicción inicial, precisando que en los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho imponible es el efectivamente realizado con independencia de las formas o de las denominaciones utilizadas por los interesados".

2.- Sentencia de 16 de abril de 2012, RC 2659/2008 :

"SEGUNDO.- Nos hemos pronunciado de manera reiterada sobre la calificación, el alcance y la tributación de los denominados derechos de imagen, antes y después del régimen jurídico establecido por la Ley 13/1996, que introdujo una nueva redacción en el artículo 37.3 de la 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 7 junio), dedicado a «Otros rendimientos del capital mobiliario», para incluir «los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización». Así, en la primera sentencia, la de 25 de enero de 1999 (casación 76/98 FJ 6º), decíamos que el nuevo régimen estableció y reguló, por cierto con prosa de muy difícil comprensión, un supuesto de transparencia fiscal, consistente en la utilización por personas físicas (deportistas, artistas, etc.) de sociedades instrumentales, las cuales, a su vez ceden, mediante contraprestación, dicho derecho o autorización a la sociedad o entidad con la cual está relacionada laboralmente la persona física de que se trate y así, de este modo, se elude el pago directo por la sociedad o empresa empleadora de parte de la contraprestación por derechos de imagen, que recibe la compañía interpuesta.

El entramado que en no pocas ocasiones han establecido el trío " club-jugador-sociedad interpuesta" constituía un modo indirecto de retribuir a los jugadores por la explotación de sus derechos de imagen, girando unas cantidades que, cualquiera que fuese la calificación que se le atribuyese (rendimientos del trabajo o del capital mobiliario), quedaban sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no al de sociedades debido por unas compañías que respondían a una ficción, como hemos advertido en la sentencia de 16 de noviembre de 2009 (casación 2800/03 , FJ 2º).



Por lo tanto, el desenlace del presente litigio, al margen de los motivos de queja sustentados por el Sr. (...), no puede diferir sustancialmente del alcanzado en anteriores ocasiones para supuestos semejantes. En nuestras sentencias de 25 de junio de 2008 (dos) [recursos de casación 3544/03, FJ 4 º, y 4560/03, FJ 5 º], 10 de julio de 2008 (casación 3770/03, FJ 8º), 15 de septiembre de 2009 (casación 3766/03, FJ 4 º) y 19 de julio de 2010 (casación 3953/07 FJ 3º) hemos indicado que la explotación comercial de la imagen de los futbolistas se incardina en el seno de la relación laboral concertada entre el club y el jugador, por vincularse a la práctica profesional, incorporándose las cantidades percibidas al concepto de salario recogido en el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores [Texto Refundido aprobado por Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo (BOE de 29 de marzo)], aun cuando fueran abonadas a una sociedad. Merecen, pues, la calificación de rentas del trabajo personal sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas, con retención en la fuente [artículos 3.2.a) y 36.1 de la Ley 44/1978]; o, como ocurre en el presente caso, como rendimientos del capital mobiliario, en sede del jugador."

TERCERO. En cuanto a la primera de las quejas que deben ser abordadas en el presente recurso, podemos anticipar que el régimen jurídico que introdujo la Ley 13/1996 respecto de los derechos de imagen, que más tarde fue recogido por las posteriores leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas, tanto la Ley 40/1998, en su artículo 76, como la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre) en su artículo 92, no sólo resulta conforme a los cimientos del sistema impositivo plasmados en nuestra Constitución , sino que precisamente responden al principio de capacidad económica que predica su artículo 31.1. Dentro de los regímenes especiales de imputación de rentas, entre los que se encuadran los derechos de imagen, el legislador regula situaciones que, bajo la apariencia de determinadas formas contractuales, podrían ocultar fuentes de renta y riqueza que de otra manera escaparían a su efectiva tributación o serían imputables a sujetos pasivos distintos de los que las obtuvieron.

La queja del Sr. (...) carece además de todo fundamento. Se lamenta de que se le atribuye un rendimiento que no le corresponde por tratarse de la retribución percibida por una sociedad domiciliada en los Países Bajos, titular de sus derechos de imagen. Sin embargo, no aclara el motivo fundamental por el que, tanto la Administración tributaria como la sentencia de instancia, le imputan el rendimiento; nos referimos a la persona física o jurídica destinataria o beneficiaria última del rendimiento pagado por el Real Madrid por los derechos de imagen. Efectivamente, la sociedad Garondial Holdings, BV, como recogió la sentencia de instancia en su fundamento jurídico séptimo, y el Sr. Antonio no ha combatido en esta casación, pertenece en un 99,9 por ciento a Hotelpa N.V. y en el 0.01 restante a Kardell Internacional N.V., compañías ambas establecidas en las Antillas Holandesas, territorio que estaba calificado como paraíso fiscal por el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio , por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes , y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE de 13 de julio). Esta circunstancia provocó el que la Administración tributaria española careciera de la información suficiente para saber quién estaba realmente detrás de la sociedad perceptora del rendimiento.

La presunción ex lege en la atribución de los rendimientos al futbolista, como decíamos, no sólo no es contraria al artículo 31.1 de la Constitución , sino que responde al principio de capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo y a un sistema fiscal justo. El recurrente se queda en la mera apariencia de la trama societaria sin contradecir los motivos y razones fácticas por las que se le practicó la liquidación y que justificaron la imputación de los rendimientos."

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 GALILEU), 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 comparte este planteamiento, y en el acuerdo de liquidación admite que a la vista de los porcentajes que representan los rendimientos del trabajo y los correspondientes a los derechos de imagen, sobre el total satisfecho por el FCB, no procede la imputación de renta en la base imponible general del IRPF del jugador, por aplicación del artículo 92 de la LIRPF , por ello, consecuentemente el jugador no realizó ninguna imputación de renta en su declaración del IRPF por este concepto sino que incluyó como rendimientos de capital mobiliario



el 5% del total de los ingresos percibidos por Galileu 136 SL por el concepto de derechos de imagen, incluidos por tanto, los correspondientes al pagador de rendimientos del trabajo, el FCB.

Lo que ocurre, y así lo afirma la Administración, es que el Sr. Saturnino es socio de GALILEU 136 SL, 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.

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.

La recurrente cita en apoyo a sus tesis 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."

La conclusión que alcanza la actora a la vista de la citada sentencia y del precepto aplicable (artículo 92 LIRPF) es que, al tomar en consideración todos los ingresos percibidos por GALILEU derivados del contrato de cesión de derechos de imagen suscrito con el FCB, en su condición de club empleador de D. Saturnino, en lugar de limitarse a los obtenidos de terceras sociedades y entidades, a su vez cesionarias parciales del derecho a utilizar la imagen de D. Saturnino, la Administración aplica incorrectamente el artículo 92 citado.

Entiende que los primeros están tutelados por el artículo 92 de la ley de IRPF, cuyo contenido no habría sido vulnerado por las tres partes involucradas, como bien reconoce la Inspección, por lo cual no deberían ser nuevamente considerados en el ejercicio valorativo realizado por la Administración sobre los derechos previamente cedidos por D. Saturnino a GALILEU. 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 GALILEU en la base imponible general de D. Saturnino.

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.

Método de valoración aplicado.

GALILEU entiende que la Administración no solo no habría cuestionado con argumentos sólidos la metodología valorativa utilizada por el mismo en sus autoliquidaciones (fundamentado en el denominado precio comparable externo), sino que su propia metodología adolece de defectos evidentes.

La valoración administrativa se funda en la aplicación simultánea de dos métodos distintos y alternativos: el denominado Método del precio libre comparable y el Método de distribución del resultado, ambos previstos en los artículos 16.4.1º.a) y 16.4.2º.a) del TRLIS, respectivamente, para decantarse a continuación por el valor que se desprendería del segundo de ellos, por ser el más beneficioso para los obligados tributarios.

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, la Administración sostiene que, teniendo en cuenta que el bien a valorar es personalísimo, constituido por la cesión de derechos de imagen del jugador, y ante la imposibilidad de encontrar un comparable externo fiable, no es posible aplicar el precio libre comparable.

Pero ello no es cierto, pues existen otras cesiones de derechos de imagen de futbolistas en análogas condiciones a las que nos ocupan, y existen cesiones de derechos a terceros independientes. Por lo tanto, es posible encontrar una comparable externa válida.

Es más, la propia recurrente utiliza este método en base a concretos contratos, afirmando en la demanda:

"(...) los ingresos de los principales clubs de fútbol europeos y los clubs de béisbol estadounidenses son comparables en términos cuantitativos. Adicionalmente, los ingresos de los jugadores de baloncesto que se muestran en la tabla nº 3 son incluso bastante superiores a los que obtuvo D. Saturnino del FCB.

Por todo ello podemos concluir que, a nuestros efectos, la industria del fútbol es plenamente comparable a la del béisbol y del baloncesto estadounidense, por tratarse de industrias circunscritas dentro del deporte con ingresos similares (incluso superiores) a los del fútbol español."

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 existan razones sólidas para rechazar los contratos considerados por la recurrente,

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)".

Decisión del recurso contencioso-administrativo

CUARTO. - En atención a lo expuesto, se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad Galileo 136, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 5336/2017 y 5338/2017).

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

Costas

QUINTO. - 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 Galileo 136, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 5336/2017 y 5338/2017) y, en consecuencia:

PRIMERO. - **Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en el fundamento de derecho tercero 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ