



Roj: **STS 5730/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5730**

Id Cendoj: **28079130022023100382**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **14/12/2023**

Nº de Recurso: **5217/2022**

Nº de Resolución: **1693/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1634/2022,**
ATS 842/2023,
STS 5730/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.693/2023

Fecha de sentencia: 14/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5217/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/11/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5217/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1693/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5217/2022, promovido por el abogado del Estado, en la representación que le es propia, contra la sentencia dictada el 31 de marzo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 606/2019.

Comparece como parte recurrida Maresyterey, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Gloria Messa Teichman, bajo la dirección letrada de don Salvador Ruiz Gallud.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 31 de marzo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 606/2019 formulado frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"], de 9 de abril de 2019, desestimatorio de la reclamación promovida por la mercantil Maresyterey, S.L. contra la liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el Impuesto de Sociedades ["IS"], ejercicios 2014 y 2015.

SEGUNDO.- La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo, reproduciendo literalmente el contenido de sus sentencias anteriores de 16 de marzo y 25 de febrero de 2022 (recursos 604/2019: ECLI:ES:AN:2022:1055 y 605/2019: ECLI:ES:AN:2022:564), dictadas por la misma Sala y Sección, que, en lo que aquí interesa, señalaron lo siguiente:

"[...] 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 situara 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".

4. Por tanto, siendo las cuestiones litigiosas idénticas en los tres recursos, no existiendo ninguna especificidad propia, derivada de la concreta controversia de cada uno de ellos, que es la misma, procede la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones recurridas, por no ajustarse a derecho" (*sic*).

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito fechado el 7 de junio de 2022, identificando como norma legal que se considera infringida el artículo 18 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ["LIS"].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 9 de junio de 2022.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 25 de enero de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a la luz de la reforma operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito de los métodos de determinación del valor de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, en contraste con la regulación que contemplaba sobre esta misma materia el artículo 16.4 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, puede aún sostenerse la existencia de alguna preferencia en la aplicación de unos métodos de valoración sobre otros o, por el contrario, es suficiente que se justifique de manera adecuada el motivo de la selección del método, sin necesidad de justificar la exclusión del resto.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son, el artículo 18.4 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 16.4 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 15 de febrero de 2023, interpuso el recurso de casación en el que aduce que la sentencia recurrida "[...]" ha llegado a una conclusión errónea, causada por el hecho de extender la misma conclusión a los distintos ejercicios regularizados, sin tomar en consideración que el art. 16.4 TRLIS se aplica al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 pero no al ejercicio 2015, cuando ya está vigente el art. 18.4 LIS"; precepto este último que -se afirma- "[...]" elimina toda distinción o jerarquía entre métodos de valoración, y por eso no es necesario justificar porqué se descartan otros métodos, sin perjuicio de la necesidad de motivar las razones por la que se ha elegido un determinado método, algo que no se discute" (págs. 7 y 9 del escrito de interposición).

Por ello, propone a la Sala que en respuesta a la cuestión casacional "[...]" fije la siguiente doctrina:

A la luz de la reforma operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito de los métodos de determinación del valor de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, en contraste con la regulación que contemplaba sobre esta misma materia el artículo 16.4 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, ya no puede sostenerse la existencia de alguna preferencia en la aplicación de unos métodos de valoración sobre otros y es suficiente que se justifique de manera adecuada el motivo de la selección del método, sin necesidad de justificar la exclusión del resto" (pág. 13).

Finalmente solicita que la Sala "[...]" declare como doctrina aplicable la que se postula en el anterior apartado tercero y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y declarando que la aplicación del método de la distribución del resultado para la regularización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 es ajustada a derecho, con los efectos inherentes a dicha declaración y sin perjuicio de lo que resulte de aplicar al caso el artículo 92 LIRPF en los términos señalados por la Sala de instancia o, subsidiariamente, ordene la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia pueda sustanciar la cuestión previa audiencia de las partes".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la procuradora de la mercantil presenta, el día 5 de abril de 2023, escrito de oposición en el que, con carácter previo apunta que "[e]n el escrito de demanda, con respecto a la cuestión que aquí se discute, se esgrimieron diferentes motivos que han quedado imprejuizados como consecuencia de la estimación de la Sala de instancia. Al margen de la cuestión casacional que se plantea, resulta procedente volver a plantearlos en sede casacional, pues de lo contrario se produciría indefensión [...]". Asimismo, señala que en dicho escrito "[...]" se invocó la normativa correcta para cada ejercicio, es decir, el art. 16.4 TRLIS para el ejercicio 2014, y el art. 18.4 LIS para el ejercicio 2015", siendo "[...]" evidente que la Sentencia de instancia ha aplicado por error una normativa que no estaba en vigor, quizá por tratarse el recurrido de un único Acuerdo de Liquidación correspondiente a dos períodos impositivos con diferente normativa" (pág. 6 del escrito de oposición). Y aunque muestra su conformidad "[...]" con el planteamiento del recurrente, en el sentido de que el art. 18.4 LIS no establece ningún método de valoración de operaciones vinculadas que tenga preferencia sobre los demás", sostiene "[...]" la disconformidad a derecho de la actuación inspectora, tanto en la elección del método de valoración como en la forma en la que se rechaza el método de valoración aplicado por el Sr. Domingo ", remitiéndose íntegramente a lo expuesto en su escrito de demanda (pág. 7) y suplica a la Sala que "[...]" se sirva desestimar el recurso, con confirmación de la Sentencia impugnada, pronunciándose en los términos postulados en el epígrafe VI de este escrito, es decir, estimando en su caso la cuestión planteada por la Abogacía del Estado, pero confirmando el sentido del fallo de la Audiencia Nacional por los motivos aducidos en dicho epígrafe, que han quedado imprejuizados por la Sala de instancia; o, con carácter subsidiario, ordene la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia pueda sustanciar las cuestiones que han quedado imprejuizadas".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 28 de noviembre de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia dictada el 31 de marzo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 606/2019 interpuesto contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], de 9 de abril de 2019, que desestimó la reclamación núm. 4111/2017, instada por Maresyterey, S.L. frente a la liquidación de 18 de julio de 2017, de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el Impuesto de Sociedades ["IS"], ejercicios 2014 y 2015.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Los principales antecedentes del litigio son como sigue:

1. En 6 de marzo de 2017, tuvo lugar el inicio de actuaciones inspectoras con respecto al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2015 de la entidad Maresyterey, S.L.. Paralelamente, se desarrollaron actuaciones de comprobación e investigación en relación al obligado tributario don Domingo, por el concepto tributario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], periodos 2013 a 2015, teniendo dichas actuaciones alcance general. Durante los periodos comprobados, la Inspección manifiesta que el citado obligado tributario era el socio mayoritario de la sociedad Maresyterey, S.L., siendo asimismo miembro del Consejo de Administración junto con los padres de aquel.

2. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, el 25 de mayo de 2017, se incoó Acta de disconformidad, por el concepto y periodos referenciados, que recoge la propuesta de regularización de la situación tributaria del señor don Domingo en relación con la valoración a valor de mercado de la contraprestación derivada de la cesión por la persona física de sus derechos de imagen a la entidad Maresyterey, S.L., entidad calificada como vinculada.

3. El 18 de julio de 2017 se dictó acuerdo de liquidación, en sede del socio, incluyendo la regularización referida a las operaciones vinculadas que la entidad aquí recurrente realizó con el señor don Domingo, del que resultó, como consecuencia de la regularización por operación vinculada con la entidad Maresyterey, S.L., la liquidación de una cantidad total a ingresar de 4.306.295,40 euros. Consideraba la Inspección que la cesión de derechos por parte de don Domingo a la referida sociedad para su explotación por aquella constituye una operación vinculada, y que, por ende, procede valorarla a precios de mercado conforme a la legislación del impuesto de sociedades. Así el valor de mercado de la operación consistente en la cesión de imagen se cifró en 3.874.538,86 € para el año 2013, en 3.606.051,05 euros para el año 2014 y 3.585.307 73 euros para el año 2015. Ello determinó la realización de una corrección valorativa en sede socio, en concepto de ajuste primario, de 2.721.033,66 euros, 2.416.046,85 euros, y 2.260.987,73 euros, respectivamente, en cada uno de los referidos años, lo que determina la consiguiente renta a imputar en la base imponible general, y la consecuente de regularización efectuada a la entidad MARESYTEREY, S.L mediante el correlativo ajuste de signo contrario en la sociedad, con el resultado de un importe a devolver de 1.164.331,24 euros en los periodos de 2014 y 2015.

4. Al estar disconforme con el acuerdo de liquidación *ut supra* identificado, el sujeto pasivo, Maresyterey, S.L, interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue desestimada por acuerdo de 9 de abril de 2019.

5. Contra el referido acuerdo, la mercantil Maresyterey, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 606/2019 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó en sentencia de 1 de marzo de 2022, que es objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- La cuestión de interés casacional.

Por auto de 25 de enero de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir este recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a la luz de la reforma operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito de los métodos de determinación del valor de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, en contraste con la regulación que contemplaba sobre esta misma materia el artículo 16.4 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, puede aún sostenerse la existencia de alguna preferencia en la aplicación de unos métodos de valoración sobre otros o, por el contrario, es suficiente que se justifique de manera adecuada el motivo de la selección del método, sin necesidad de justificar la exclusión del resto.



3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son, el artículo 18.4 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 16.4 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

El marco normativo al que hace referencia el auto de admisión es, por una parte, el artículo 18.4 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que establece:

"[...]18.1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia (...)

4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera 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.

d) 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.

e) Método del margen neto operacional, 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 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 elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia [...]."

Y el 16.4 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 ["TRLIS"], que dispone:

"16 [...] 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 [...]"

CUARTO.- Argumentación de la sentencia recurrida.

La sentencia recurrida, reproduciendo literalmente el contenido de sentencias anteriores de 16 de marzo y 25 de febrero de 2022 (recursos 604/2019: ECLI:ES:AN:2022:1055 y 605/2019 : ECLI:ES:AN:2022:564), dictadas por la misma Sala y Sección estimó el recurso contencioso-administrativo. En lo que aquí interesa, la sentencia recurrida dice -el resaltado de algunas líneas en formato negrilla se ha añadido al texto original - lo siguiente:

"[...] PRIMERO. Objeto del recurso; sentencias de este Tribunal sobre la misma cuestión.

1. [...]

2. Sin necesidad de referirnos a los antecedentes de hecho del litigio, porque sobre ellos no existe controversia, y son de sobra conocidos por las partes, porque son las mismas en los tres procesos, conviene reseñar que sobre la misma regularización, sobre el mismo impuesto, pero referida a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, por un lado, y 2013 por otro, se ha seguido ante esta Sala los recursos 604/2019 y 605/2019, que han concluido con sentencias estimatorias de fechas 16/3/2022 y 25/2/2022, en las que como razón de decidir se ha afirmado la ilegalidad de dichas regularizaciones porque la forma de practicar la valoración de las operaciones vinculadas, realizadas por la entidad recurrente y su socio, Sr. Domingo , supone vaciar de contenido el régimen especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen, regulado en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28/11, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al incluir la Inspección entre las rentas de la actora a imputar al Sr. Domingo las que obtuvo del Fútbol Club Barcelona, Club empleador del Sr. Domingo .

3. Los argumentos que avalan esta decisión, han de ser seguidos en este recurso, por elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina.

"TERCERO.- Se dijo y ahora reiteramos:

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

[...]

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 periodo 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.

[...]

Debemos estimar el recurso en este aspecto [...].

Y respecto al método de valoración de las operaciones vinculadas, argumenta la sentencia:

"[...] Método de valoración aplicado.

[...]

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 periodos 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 Domingo, 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: "...".

Conclusiones.

Debemos partir del hecho de que el método de distribución de resultados es subsidiario de los contemplados en el apartado 1, 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, 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 situara 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 [...]).

Y tras esta transcripción literal de las anteriores sentencias de la misma Sala y Sección, concluye la sentencia recurrida con lo siguiente:



"[...] 4. Por tanto, siendo las cuestiones litigiosas idénticas en los tres recursos, no existiendo ninguna especificidad propia, derivada de la concreta controversia de cada uno de ellos, que es la misma, procede la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones recurridas, por no ajustarse a derecho [...]"

QUINTO.- *Las argumentaciones de las partes y la delimitación del ámbito de impugnación del recurso de casación.*

La sentencia recurrida, como se ha reseñado, estima totalmente el recurso núm. 606/2019 con remisión a lo resuelto en otras sentencias relativas a la impugnación de liquidaciones de ejercicios anteriores del Impuesto de Sociedades de la misma mercantil Maresyttery S.L. Así, en primer lugar acoge el recurso totalmente, y ello tanto respecto al periodo impositivo de IS de 2014 como de 2015 porque considera que la regularización impugnada vulnera el art. 92 de la LIRPF ya que, afirma, "[...] en los casos en que no resulte procedente la imputación en la base imponible del IRPF del contribuyente a qué se refiere el apartado primero el artículo 92 de la ley 35/2006 28 de 28 noviembre, 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 sesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria". Esta cuestión no se suscita en el presente recurso de casación, ni en relación a ninguno de los dos ejercicios que fueron objeto de regularización (IS de 2014 y de 2015) tal y como hace constar de manera explícita el escrito de interposición. Por tanto, el pronunciamiento estimatorio de la sentencia recurrida no podría ser revocado en ningún caso como consecuencia de este recurso de casación.

Por otra parte, en relación con la valoración de las operaciones vinculadas, la Sala de instancia invalida el método aplicado por la Inspección -método de distribución de resultados- en el IS de los ejercicios 2014 y 2015, al considerar que no se justifican las razones por las que la Inspección acudió a este método que califica de "subsidiario", todo ello en aplicación de lo previsto en el art. 16.4 del TRLIS, lo que aplica tanto para el periodo impositivo de IS de 2014 como de 2015, sin tener en cuenta que para el ejercicio 2015 resultaba de aplicación el art. 18 de la LIS. Con respecto a esta cuestión, hay que destacar que el escrito de interposición del Abogado del Estado tan sólo cuestiona la decisión de la sentencia de instancia con respecto al IS del ejercicio 2015, no así en lo concerniente al ejercicio de 2014.

En esencia, el Abogado del Estado considera que para el IS del ejercicio 2015, la sentencia de instancia ha aplicado una normativa -el art. 16.4 TRLIS de 2004- que no era de aplicación para ese periodo impositivo, estaba vigente, y que debería haber aplicado lo dispuesto en el art. 18.4 LIS de 2014. Sin embargo no plantea la infracción de la Disposición final duodécima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que establece los términos en que dicha regulación será aplicable a los periodos impositivos del IS, concretamente a los que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, fecha de entrada en vigor de la LIS de 2014 .

La parte recurrida está de acuerdo con que el art. 18.4 LIS, que reconoce aplicable al ejercicio de 2015, no establece ninguna preferencia en la aplicación de unos métodos de valoración del precio de mercado de operaciones vinculadas, a diferencia del anterior art. 16.4 TRLIS de 2004, pero pone de manifiesto que la sentencia en realidad no repara en que no resultaba aplicable el art. 16.4 TRLIS de 2004 al ejercicio de 2015. Por otra parte insiste en que no se discute por el Abogado del Estado ni la aplicación del art. 92 LIRPF, ni el pronunciamiento de la Sentencia de instancia con respecto a la operación vinculada del IS del ejercicio 2014. Por ello sostiene que la cuestión de interés casacional no puede tener proyección alguna en la resolución del litigio porque lo ocurrido no es que se haya interpretado erróneamente el art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sino que no ha sido aplicado, sin que la sentencia explique el motivo. Concluye que la sentencia recurrida ha resuelto la impugnación de la liquidación correspondiente al periodo impositivo de IS de 2015 conforme a una legislación que no era aplicable, pese a que en la demanda se argumentó con separación para los dos ejercicios, haciendo invocación de la respectiva legislación aplicable en cada periodo impositivo.

Y en cuanto al fondo de la cuestión de interés casacional, está de acuerdo con la propuesta del abogado del Estado, aunque no en las consecuencias, pues entiende que el recurso de casación debe ser desestimado ya que el pronunciamiento estimatorio de la sentencia está fundado en otros motivos adicionales -infracción del art. 92 LIRPF- no cuestionados en el recurso de casación, y que, en todo caso, no se han examinado en la instancia las restantes cuestiones que planteó en la demanda, por lo que un eventual pronunciamiento estimatorio debería dar lugar a la retroacción de actuaciones.

SEXTO.- *Falta de relevancia de las infracciones imputadas para la resolución del recurso de casación.*

En el presente litigio el recurso de casación plantea una cuestión que versa sobre la interpretación de una norma que no ha sido realmente aplicada en la sentencia recurrida pues, tal y como resulta de su tenor literal y admiten las partes, la Sala de instancia resuelve lo relativo a la valoración a precios de mercado de operaciones



vinculadas efectuada en la liquidación correspondiente al periodo impositivo de IS de 2015, conforme a lo previsto en el art. 16.4 del TRLIS, sin tener en cuenta que para el ejercicio 2015 resultaba de aplicación el art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, la disposición final duodécima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece:

"[...] Entrada en vigor.

La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2015 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha, salvo las Disposiciones finales cuarta a séptima, que entrarán en vigor al día siguiente de la publicación de esta Ley en el "Boletín Oficial del Estado" y serán de aplicación en los términos en ellas establecidos [...]."

Sin embargo, el escrito de interposición del recurso de casación no plantea la infracción de esta disposición sobre régimen de entrada en vigor y aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, aunque reconoce explícitamente que la sentencia ha resuelto la controversia relativa a la liquidación del periodo impositivo de 2015 con aplicación, no del art. 18 de la Ley 27/2014, sino del art. 16.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades de 2004 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.

Así, la norma cuya infracción determinaría la estimación del recurso de casación sería la de la citada Disposición Final duodécima de la Ley 7/2014, infracción que no es denunciada ni invocada, no desde luego explícitamente. Y por tanto, no cabe sostener, como hace el escrito de interposición de la abogacía del Estado que "[...] la sentencia de instancia ha infringido el artículo 18.4 LIS, aplicable a la regularización del ejercicio 2015, por haber exigido para la aplicación del método de la distribución del resultado una justificación adicional, que se concreta en el deber de expresar las razones por las que no se han aplicado, con carácter preferente, los métodos del precio libre comparado, del coste incrementado y del precio de reventa [...]". No es esa la argumentación por la que la sentencia recurrida estimó el motivo de impugnación relativo al método de valoración de la operación vinculada, sino pura y simplemente, como reconoce el escrito de interposición, porque "aplica[r] indebidamente el art. 16.4 TRLIS y no toma[r] en consideración que el precepto aplicable, esto es el art. 18.4 TRLIS [de 2014]". Pero al argumentar con esa base normativa la sentencia recurrida no ha infringido el art. 18 TRLIS 2014, precepto que no ha tomado en consideración, sino la ya mencionada Disposición Final duodécima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, norma que ni tan siquiera es invocada en el escrito de preparación ni en el de interposición y que, desde luego, carecería de todo interés casacional en las circunstancias del caso, porque ninguna duda se plantea acerca de que era ésta, y no el art. 16.4 TRLIS de 2004 la norma que debió haber interpretado y aplicado la sentencia recurrida. Además, el sentido estimatorio del fallo no podría ser revocado en ningún caso, ya que la estimación de la pretensión de anulación del recurrente fue acogida también por otros motivos - infracción del art. 92 LIRPF - que no se cuestionan en el recurso de casación.

En definitiva, la cuestión de interés casacional suscitada carece de todo efecto útil, y no tiene trascendencia real para la resolución del litigio -buena prueba de ello es la absoluta ausencia de controversia entre las partes-, con lo que el examen de la misma convertiría a esta sentencia en un mero dictamen, lo que no resulta acorde a la finalidad del recurso de casación como hemos dicho, entre otras, en las SSTS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 4166/2017) y de 18 de junio de 2020 (rec. cas. 1340/2018), pues "[...] la función principal nomofiláctica asignada [al recurso de casación] no debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida entre las partes y resuelta en la sentencia impugnada, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes, por ello las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que no procede fijar doctrina jurisprudencial en abstracto, desconectada del caso concreto, por lo que no ha lugar a entrar sobre las cuestiones que pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto [...]".

El recurso de casación ha de ser rechazado, sin fijación de criterio sobre la cuestión propuesta por falta de conexión directa e inmediata entre la infracción legal invocada y la razón de decidir de la sentencia recurrida.

SÉPTIMO.- Las costas.



En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5217/2022, interpuesto por la abogacía del Estado en representación de la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 31 de marzo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 606/2019.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos previstos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS