Criterio **1** de **1** de la resolución: **00/03515/2021/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **23/11/2021**

**Asunto:**
IRPF. Régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen y régimen general de operaciones vinculadas. Se plantea si siendo improcedente 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, cabe o no la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria.

**Criterio:**
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.

Unificación de criterio

**Referencias normativas:**
Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
92.1
92.2
Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades
18

**Conceptos:**
Base imponible
Cesión
Derechos de imagen
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
Imputación
Vinculación/operaciones vinculadas

**Texto de la resolución:** (Ver en nueva pestaña o ventana)

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 23 de noviembre de 2021

RECURSO: 00-03515-2021

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 30 de septiembre de 2020, recaída en la reclamación nº 46/08945/2016 interpuesta frente a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011, 2012 y 2013.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO**: De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Mediante comunicación notificada el 26 de junio de 2015 se inician respecto del obligado tributario, jugador de fútbol, actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2011, 2012 y 2013. En cuanto al alcance de la comprobación en la propia comunicación de inicio se indica que *"Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a la comprobación de los siguientes conceptos: IRPF 2011-2012, alcance parcial limitado a las operaciones con la entidad D, SL UNIPERSONAL (.....); IRPF 2013 alcance parcial limitado a las operaciones con la entidad D, SL UNIPERSONAL (.....) y a las retribuciones recibidas del X CLUB DE FUTBOL SAD (...)".*

2.- El 14 de junio de 2016 se notificó el acuerdo de liquidación del que se ponen de manifiesto, en lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada, las circunstancias y hechos siguientes:

- Además de las cantidades directamente percibidas de X CLUB DE FÚTBOL, SAD (en lo sucesivo, X CF, SAD o simplemente X CF) en concepto de rendimientos del trabajo, el obligado tributario obtuvo indirectamente, a través de una sociedad vinculada interpuesta, la entidad D, SL UNIPERSONAL (en adelante D, SLU), determinadas cantidades por la cesión del derecho a la explotación de sus derechos de imagen, que declaró como rendimientos del capital mobiliario. El contrato de cesión de los derechos de imagen a la entidad D, SLU es de 15/01/2005 y fue novado para los ejercicios 2011 a 2013 mediante contrato de 15/05/2011. El obligado tributario ha mantenido durante el período de comprobación un porcentaje de participación del 99% en dicha sociedad ostentando, además, la condición de administrador solidario.

- En uso de la autorización concedida en los mencionados contratos para ceder o explotar los derechos de imagen, la entidad D, SLU formalizó, a su vez, un contrato de cesión con X CF, SAD, habiendo obtenido ingresos por la explotación de los citados derechos de este club de fútbol.

- La Inspección considera la operación de cesión de derechos de imagen entre el obligado tributario y D, SLU como una operación vinculada realizada entre una sociedad y su socio y administrador (artículo 16.2.a) y b) del TRLIS), y procede en su liquidación a regularizar las prestaciones derivadas de la misma valorándolas por su valor normal de mercado (artículo 41 LIRPF) y recalificándolas en sede del obligado tributario como rendimientos de actividades económicas. Así, en el acuerdo de liquidación se dice que las partes *"habrían valorado dicha cesión por un importe inferior a su valor normal de mercado, lo que le habría permitido al obligado tributario tributar por un importe inferior al que se habría visto obligado ..... de haberse valorado adecuadamente la operación de cesión..... En efecto, al valorar por debajo de su valor normal de mercado la operación vinculada se conseguía residenciar en la sociedad la renta derivada de la cesión al X CF, SAD, tributando por ella a los tipos de gravamen previstos en el TRLIS dando con ello lugar a una cuota tributaria sensiblemente inferior a la que habría resultado de haberse trasladado la renta al IRPF del cedente y socio: el obligado tributario".*

La Inspección considera aplicable para la determinación del valor normal de mercado el método del precio libre comparable, utilizando como referencia inmediata la cantidad que satisface por su adquisición un tercer interviniente, con el que no existe relación de vinculación, el X CF, SAD.

**SEGUNDO**: Frente a la liquidación inspectora interpuso el obligado tributario el 13 de julio de 2016 la reclamación nº 46/08945/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) reiterando las alegaciones formuladas en el seno del procedimiento de inspección, en particular -por lo que interesa para la resolución del presente recurso- que cumpliéndose los requisitos del artículo 92 de la LIRPF no debe procederse a la inclusión en la base imponible del titular de la imagen (el obligado tributario) de las rentas obtenidas por D, SLU (entidad cesionaria) por la explotación de los derechos de imagen de aquél, lo que implica que no se deben modificar las cantidades declaradas como ingreso y gasto por el socio y la sociedad, respectivamente, y que, por tanto, deba anularse la liquidación practicada.

El TEAR dictó resolución el 30 de septiembre de 2020, estimando la reclamación y anulando el acto impugnado con la siguiente argumentación (la negrita es nuestra):

> *SÉPTIMO.- La primera cuestión planteada en el presente expediente, en orden a determinar si el acuerdo impugnado se ajustó a derecho, consiste en dilucidar si resulta de aplicación al presente caso el régimen especial de la cesión de derechos de imagen y si su aplicación, por cumplirse los requisitos establecidos en la norma que lo regula (artículo 92 de la LIRPF), excluye la aplicación del régimen de las operaciones entre personas o entidades vinculadas.*
>
> *El régimen especial de la cesión de derechos de imagen fue creado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, el cual introdujo una serie de normas a fin de acabar con la conflictividad tributaria que afectó a gran*

*parte de los clubes de fútbol y de baloncesto, y de sus jugadores asalariados, que habían interpuesto sociedades en sus relaciones con el club, a las que habían cedido previamente sus derechos de imagen, cuyas retribuciones por parte de los clubes fueron consideradas por la Administración tributaria, y posteriormente por los tribunales de justicia, como rendimientos del trabajo del jugador. De estas normas cabe destacar aquí la admisión, desde el punto de vista tributario, de la explotación de los derechos de imagen a través de sociedades interpuestas y la tributación por ellas de lo percibido por el club, con el único límite de que las cantidades satisfechas por los empleadores (clubes) no excedieran del 15% del total satisfecho tanto por este concepto como de la retribución derivada del contrato laboral con el deportista.*

*Con la aprobación del nuevo tratamiento de las contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho de imagen en la ya mencionada Ley 13/1996, art. 2.Tres, (recogido posteriormente en el artículo 76 de la Ley 40/1998 del IRPF), estas cantidades pagadas a la sociedad interpuesta se incluyen -vía imputación de rentas por derechos de imagen- en la base imponible del jugador siempre que los rendimientos de trabajo satisfechos por el club (o sociedades a él vinculadas) a través del oportuno contrato laboral sean inferiores al 85% de la cantidad que resulte de sumar a los referidos rendimientos del trabajo las cantidades pagadas por los derechos de imagen a la sociedad interpuesta. Asimismo, si la sociedad interpuesta es no residente, el club debe efectuar un ingreso a cuenta del 15% de las contraprestaciones satisfechas por la cesión de los derechos de imagen.*

*Dicha norma fue incorporada posteriormente a la Ley 35/2006, en cuyo artículo 92 se regula en idénticos términos este régimen especial, cuya peculiaridad -insistimos- consiste en que, además de hacer tributar al deportista por lo que cobrara directamente del club, también lo hará por la totalidad de las contraprestaciones que el club pagara a cualquier persona o entidad, vinculada o no al jugador, por obtener el derecho a la explotación de su imagen, siempre que se cumplieran una serie de requisitos, como:*

*- Que el titular de la imagen (el jugador) mantenga una relación laboral con una persona o entidad, denominada empleadora (el club).*

*- Que el titular de la imagen (el jugador) hubiera cedido el derecho a la explotación de la misma a otra persona o entidad, denominada cesionaria (la sociedad de imagen).*

*- Que la empleadora (el club) haya obtenido de la cesionaria (la sociedad de imagen) el derecho a utilizar la imagen del titular (el jugador).*

*Ahora bien, y lo que es más importante para resolver la presente reclamación, que la inclusión en la base imponible del titular de la imagen (el jugador) no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por la persona física titular de la imagen no sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la empleadora por razón de la cesión de los derechos de imagen. De ello se infiere que no siempre, cumplidos los requisitos, procederá la imputación de las rentas, pues, cuando el importe satisfecho por los derechos de imagen no supera el 15% de la suma del total pagado por la empresa o entidad con la que el deportista tiene suscrito el contrato laboral, la sociedad interpuesta podrá tributar por las retribuciones derivadas de la cesión de los derechos de imagen. De ello se infiere, a su vez, que en el supuesto de que la persona física cedente del derecho a su imagen perciba de la persona o entidad empleadora rendimientos de trabajo iguales o superiores al 85 por 100 del importe total pagado por aquella por ambos conceptos (rendimientos del trabajo y derechos de imagen) no procederá la aplicación del artículo 92 de la LIRPF.*

*Dice, en efecto, el citado artículo 92 de la Ley del IRPF:*

*(.....)*

*Sin embargo, la aparición de este régimen especial no ha resuelto en los últimos tiempos la conflictividad entre la Administración tributaria y los clubes y futbolistas, pues en las actuaciones inspectoras, dirigidas a comprobar la correcta tributación de los derechos de imagen, la Administración se ha decantado, no obstante la vigencia de este régimen especial y la posibilidad de explotar los derechos de imagen a través de sociedades interpuestas -una posibilidad reconocida desde la Ley 13/1996- por aplicar el régimen de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, dada la vinculación existente entre la persona física y su sociedad interpuesta, procediendo a valorar a precios de mercado la contraprestación por la cesión de los derechos de imagen de la persona física a su sociedad y entendiendo que para determinar ese valor de mercado habría que atender a los ingresos percibidos por las sociedades cesionarias en concepto de imagen, sin perjuicio de que en algunos casos particulares la Administración tributaria se haya inclinado por entender que los contratos de cesión de derechos de imagen eran simulados.*

*De los datos obrantes en el expediente se infiere que la entidad cumplió en los ejercicios de referencia con los requisitos para la aplicación del régimen especial. Así resulta del acuerdo de liquidación cuando dice la Inspección que "esta Dependencia no cuestiona el cumplimiento de los límites previstos en el artículo 92 de la LIRPF (artículo en el que se regula el régimen de imputación de rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen), por lo que la regularización no se basa en el incumplimiento de las condiciones a que se sujeta la posibilidad de obtener por la vía de la cesión de derechos de imagen lo que en otro caso constituiría un rendimiento del trabajo para el futbolista", añadiendo posteriormente que "en estos casos, al amparo del régimen especial, y en la medida en que por el obligado tributario se haya cedido a terceros el derecho a su explotación respetándose los límites previstos en el artículo 92 de la LIRPF, no procederá imputar al obligado tributario la renta a que se refiere el apartado tercero de dicho artículo. Se admite por la norma que una parte de las retribuciones que el club se compromete a abonar al jugador sean percibidas por la vía de la cesión de derechos de imagen. Ello sin embargo, no impide que, de acuerdo con lo establecido imperativamente por los artículos 41 de la LIRPF y 16 del TRLIS, deba valorarse adecuadamente la operación por tratarse de una operación vinculada". Así, da a entender la Inspección que en el presente caso se han cumplido los requisitos para la aplicación del régimen especial de la cesión de los derechos de imagen, en concreto que los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por la persona física titular de la imagen no eran inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la empleadora por razón de la cesión de los derechos de imagen.*

*(.....)*

*Cabe plantearse, en consecuencia, si la aplicación del régimen especial de la cesión de derechos de imagen, previsto en el artículo 92 de la Ley de IRPF, al cumplirse los requisitos previstos en él, supone, de un lado, no realizar imputación alguna a la persona física, sin que proceda efectuar liquidación alguna en relación a la obtención de rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen, y, de otro, la no aplicación en tal caso del régimen de las operaciones entre personas o entidades vinculadas.*

*A este respecto, no contiene la norma una referencia explícita a la incompatibilidad de este régimen con el de operaciones vinculadas, lo que tiene su razón de ser en que el régimen de la cesión de derechos de imagen es un régimen específico de un determinado tipo de rentas mientras que el de operaciones vinculadas tiene un carácter genérico o general, aplicable a todo tipo de rentas.*

*Sin embargo, entiende este Tribunal que con la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas no se trata tanto de valorar a precios de mercado la contraprestación percibida por [el obligado tributario] al ceder sus derechos de imagen a la entidad D, S.L.U., como de trasladar a la persona física los rendimientos procedentes de la explotación de la propia imagen cedidos a la sociedad interpuesta, dado el carácter personalísimo de los servicios prestados como de la inexistencia en la sociedad interpuesta de medios personales y materiales para gestionar dicha actividad de cesión, con lo que, por esa vía indirecta, como es la valoración a precios de mercado del servicio prestado a su sociedad por la persona física, esto es, mediante la aplicación del régimen de operaciones entre personas o entidades vinculadas, se consigue burlar la voluntad del legislador o el espíritu de la norma y, por ende, del régimen especial, que no era otro que permitir que una parte de las retribuciones de la persona física tributen en sede de la sociedad interpuesta, al decir la norma que esas rentas no se imputarán a la persona física cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por ella, en virtud de una*

*rentas no se imputarán a la persona física cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por ella, en virtud de una 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 pagadora o empleadora, como es en este caso el X CF, por lo que la aplicación del régimen especial de la cesión de los derechos de imagen supone que no deba procederse a la inclusión en la base imponible del titular de la imagen [el obligado tributario] de las rentas obtenidas por D, S.L.U., (entidad cesionaria) por la explotación de los derechos de imagen de aquel.*

*Y esta forma de proceder de la Inspección acudiendo al régimen de las operaciones vinculadas, previsto en el artículo 16 del TRLIS, supone no solo atentar al espíritu o finalidad de la norma sino también contravenir el principio de la seguridad jurídica, que ampara la aplicación del régimen especial de la cesión de los derechos de imagen, cuando se cumplan todos y cada uno de los requisitos regulados en la norma, como el principio de especialidad, pues, como afirma la interesada, ese modo de proceder de la Inspección hace que el régimen de imputación de rentas por derechos de imagen quede trastocado al revertir finalmente las rentas de la sociedad cesionaria en la persona física, todo lo contrario de lo que establece el régimen especial.*

*Por todo ello, **comparte este Tribunal el criterio de la interesada de que el régimen especial de derechos de imagen previsto en el artículo 92 de la ley del IRPF debe prevalecer, dado su carácter de norma especial aplicable a un determinado tipo de rentas, sobre la normativa de operaciones vinculadas aplicada por la Inspección, por lo que, cumpliendo con los requisitos establecidos para ello en el mismo, no debe proceder la imputación de las rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen en la persona física, debiendo, en consecuencia, anularse la liquidación practicada**.*

**TERCERO**: Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada alegando cuanto sigue:

1.- La regularización practicada por la Inspección se fundamenta en valorar a mercado, de acuerdo con la normativa de operaciones vinculadas, un conjunto de prestaciones entre una sociedad y su socio. En concreto, el obligado tributario cedió sus derechos de imagen a D, SLU mediante contrato privado de fecha 15/01/2005. En uso de la autorización conferida en los citados contratos para ceder o explotar los derechos de imagen del jugador de futbol, la citada sociedad formalizó, a su vez un contrato de cesión con el X CF, SAD, habiendo obtenido ingresos por la explotación de los citados derechos de este club de futbol y de otra mercantil. La Inspección entiende que la operación de cesión de derechos de imagen entre D, SLU y el obligado tributario es una operación vinculada realizada entre una sociedad y su socio y administrador, procediéndose a valorar dicha cesión y las prestaciones que la misma supone por su valor normal de mercado.

El Tribunal estima la reclamación por entender que el régimen especial de imputación de derechos de imagen regulado en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - en adelante LIRPF - resulta de aplicación al caso, excluyendo la aplicación del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo - en adelante TRLIS -, y el artículo 41 de la LIRPF. Entiende el TEAR que ambas normas operan sobre la misma situación y, por aplicación del principio de especialidad procede, en este caso, aplicar el artículo 92 de la LIRPF, y no imputar renta alguna ni aplicar las normas sobre operaciones vinculadas.

El TEAR expone con claridad y detalle su razonamiento en el Fundamento de Derecho Séptimo al cual nos remitimos.

2.- Ha de indicarse que, si bien se entienden los argumentos del TEAR, no se comparten por los diversos motivos que exponemos ahora de forma sintética y desarrollamos a continuación:

1º.- No procede aplicar el principio de especialidad porque no estamos, ante unos mismos hechos ante dos reglas incompatibles entre sí entre las que hay que elegir. Estamos ante dos normas distintas con finalidades distintas. Tal y como está regulado, y ha estado regulado, el régimen de imputación de derechos de imagen, es un elemento de cierre del sistema de tributación de deportistas con el objeto de poner coto a la utilización de sociedades pantalla para reducir los impuestos a satisfacer.

2º.- En la regulación de operaciones vinculadas no se establece en ningún momento una excepción para el supuesto en el que procede la imputación de rentas por derechos de imagen.

3º.- La redacción del artículo 92 de la Ley 35/2006, establece las condiciones que, cumpliéndose, determinan la aplicación del régimen. Dicho artículo no regula y no indica, qué ocurre cuando no concurren dichas circunstancias, por lo que no hay ninguna incompatibilidad entre ambas reglas dado que una de ellas, la de imputación de derechos de imagen, ni siquiera resulta de aplicación al caso.

3.- El principal motivo por el que entendemos que procede aplicar la regla de operaciones vinculadas es por una cuestión de pura técnica legislativa.

El artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), bajo el título de "operaciones vinculadas", establece:

*"La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se **realizará por su valor normal de mercado**, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades."*

Por otro lado, el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece:

*"1.1º. **Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por el valor normal de mercado**. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.*

*2º. La **Administración tributaria podrá comprobar** que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas.*

*La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. (. . . )*

Es una norma que afecta tanto al socio - persona física -, como a la **sociedad**. Esta última **tiene que valorar** las operaciones con su socio a valor de mercado.

En ningún momento la normativa de operaciones vinculadas establece que no se aplica dicha normativa en este caso concreto.

En este sentido destaca que la normativa de operaciones vinculadas ha vivido una evolución, posterior a la aprobación de la norma sobre imputación de derechos de imagen, sin que en las sucesivas regulaciones se haya incorporado ninguna excepción al respecto, ni en el IS ni en el IRPF. De hecho, tradicionalmente ha habido una regla específica para la prestación de servicios profesionales, respecto de los cuales se ha considerado que el valor convenido coincide con el valor de mercado cuando se trate de prestaciones de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por la norma. Sin embargo, no hay ninguna regla equivalente respecto de las operaciones que puedan realizarse específicamente con deportistas.

Hay que indicar que la imputación por derechos de imagen es una imputación de renta que afecta exclusivamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es una norma que, dada su redacción, no tiene incidencia alguna en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la interpretación propuesta en la Resolución del TEAR supone "extender" los efectos del régimen de imputación de derechos de imagen al Impuesto sobre Sociedades, sin ninguna referencia normativa expresa en dicha norma, que, sin embargo, contiene y desarrolla toda la normativa de operaciones vinculadas.

4.- El diccionario panhispánico del español jurídico nos dice, bajo la entrada "principio de especialidad":

*"Criterio que implica la preferente aplicación de la norma especial sobre la norma general.*

*El principio de especialidad normativa hace referencia a la materia regulada, el contenido de la norma, y supone el tránsito de una regla más amplia, que afecta a todo un género, a una regla menos extensa, que afecta exclusivamente a una especie de dicho género. La preferencia aplicativa de la norma reguladora de una especie de cierto género sobre la norma reguladora de tal género en su totalidad. (. . .)"*

La aplicación del principio de especialidad nos lleva a que entre dos normas que están regulando el mismo supuesto de hecho, siendo la aplicación de ambas normas incompatibles entre sí y quedando obligado a escoger una de ellas sobre la otra, debe aplicarse la norma que resulte más "especial".

Por lo tanto, las preguntas que se plantean y que hay que contestar son:

1º.- ¿Están estas dos normas regulando el mismo supuesto de hecho?

2º.- ¿Estas dos normas entran en conflicto? ¿Son normas incompatibles entre sí de forma que hay obligación de escoger una de ellas? y la pregunta importante en tal caso es ¿por qué debe elegirse una en concreto?

Por ejemplo, uno de los ámbitos en el que es tradicional la controversia sobre cómo opera el principio de especialidad son las reglas reguladas en el artículo 15 de la LIS sobre las transmisiones onerosas en el Impuesto sobre Sociedades y la regla sobre operaciones vinculadas regulada hoy en el artículo 18 de la LIS. Cuando en dichas operaciones participa una persona física, tenemos también un conjunto de reglas especiales de valoración en los artículos 35 y especialmente el artículo 37 de la LIRPF. Es decir, se trata de cuestiones en las que ambas normas:

1º.- regulan el mismo supuesto de hecho: una trasmisión, y en concreto la valoración de la operación;

2º.- debe aplicarse una de las reglas, pero potencialmente podrían aplicarse ambas, es decir, resulta preceptivo escoger.

Más allá de estos dos elementos, cabe indicar que tanto los artículos 15 y 18 de la LIS como los arts. 35 y 37 de la LIRPF, giran en torno a una aproximación de lo que pueda ser el valor de mercado, del intento de garantizar la tributación de la capacidad económica que debería ponerse de manifiesto en el marco de estas operaciones. Como veremos a continuación no es ese el contexto en el que van a operar las dos normas controvertidas. De hecho, la interpretación del TEAR nos lleva a que en uno de los supuestos podemos llegar a estar totalmente fuera de los parámetros de mercado y dejar una capacidad económica sin tributación.

En el caso que se plantea en la Resolución objeto de este recurso no procede la aplicación del principio de especialidad, dado que:

**1º.- No regulan el mismo supuesto de hecho**:

- Operaciones vinculadas recae sobre la valoración de **cada una de las prestaciones socio-sociedad** exigiendo que vaya a valor de mercado;

- La imputación de derechos de imagen **regula una imputación de rentas cuando concurren unas circunstancias concretas**: (1) que se ha cedido el derecho a la explotación de la imagen a una entidad; (2) hay una prestación de servicios en el ámbito de una relación laboral y; (3) el empleador ha obtenido el derecho a la explotación de la imagen del trabajador; (4) los rendimientos del trabajo que obtiene el trabajador en el período impositivo superan (o son iguales) al 85 % de la suma de dichos rendimientos y la contraprestación a cargo del empleador por el derecho a la explotación de la imagen.

La imputación de rentas **procede, con independencia de si**, a la entidad a la que el deportista ha cedido el derecho a la explotación de su imagen está o no **vinculada** con él. La imputación de rentas procede con independencia de cuál es **la valoración pactada** para dicha cesión, que podría ser superior, inferior o igual al valor de mercado.

La Resolución del TEAR de Valencia entiende que el régimen de imputación de rentas por cesión del derecho de imagen regula tanto lo que pasa (1) cuando los rendimientos del trabajo exceden del 85 % de la suma de rendimientos del trabajo y la contraprestación por el empleador por el derecho a explotar la imagen como cuando (2) no se excede dicho porcentaje. La conclusión que parece extraer es que tanto si procede como si no procede la imputación, el precio convenido entre el deportista y la sociedad que explota la imagen es intocable a efectos fiscales, no resultando de aplicación la normativa de operaciones vinculadas.

Esta conclusión no se comparte. El precepto establece que cuando concurren ciertas circunstancias procede la imputación de rentas. **No nos dice que pasa cuando no concurren dichas circunstancias más allá de que no procede la imputación de rentas**. La regla de imputación es ajena a la valoración que se haya realizado de las operaciones, lo que no significa que convierta dicha valoración convenida en algo intocable desde punto de vista fiscal.

En conclusión, el hecho que se pretende regular con cada norma es distinto y los supuestos en los que procede aplicar la imputación de derechos de imagen, tal y como está definido por la norma, no es un subconjunto de los supuestos de hecho delimitados por las reglas de operaciones vinculadas.

**2º.- No son reglas incompatibles en su aplicación**.

No hay por que elegir que regla aplico. Ambas reglas pueden aplicarse simultaneamente. Si procede aplicar la regla de operaciones vinculadas valoraremos la operación correspondiente a valor de mercado. Si procede la imputación, la cual es independiente de la valoración pactada, se procederá a imputar una renta en la base imponible del trabajador, y en tal caso procede deducir de la renta a imputar la contraprestación que el trabajador haya obtenido del cesionario de los derechos de imagen, que a nuestro juicio deberá ser el valor que fiscalmente demos a la contraprestación. Asimismo, la norma establece mecanismos para evitar la sobreimposición que pueda producirse. Así, la norma establece, con el objeto de evitar el riesgo de cualquier doble imposición que *"una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste*". Está claro que cuando procede la imputación de rentas la norma tiene por objeto evitar cualquier tipo de sobreimposición.

Pero, es más, cuando no se produce dicha imputación por cumplirse la regla del 85/15, la Resolución del TEAR valida fiscalmente la valoración dada por la cesión del trabajador a la primera cesionaria, que si están vinculadas podría ser prácticamente nula. De forma que la cuestión no es si se aplica o no la regla de operaciones vinculadas, es si es válida una interpretación que crea, a voluntad del contribuyente, una suerte de exención que puede llegar a alcanzar el 15 % de la suma de la contraprestación del empleador por rendimientos del trabajo y por la utilización de los derechos de imagen del trabajador en función de si se tiene la capacidad y de facto se manipulan las valoraciones de las cesiones entre el trabajador y la cesionaria de los derechos (o la primera cesionaria).

**Por lo expuesto, entendemos que no entra en juego el principio de especialidad**. **Asimismo, habría que añadir que la finalidad de ambas normas es distinta, y dicha finalidad apoya la aplicación de las mismas sin necesidad de escoger una de ellas**. Operaciones **vinculadas** busca que la relación existente entre las partes de la operación no desvirtúe la **valoración** de la misma, que debería ser la que pactarían **dos personas independientes**.

En el caso de la **imputación de rentas** por la cesión de derechos de imagen, el objeto es **atraer a la persona física la tributación de la totalidad de las rentas derivadas de la explotación de su imagen que satisface su empleador, aun cuando la imagen haya sido cedida a una entidad para su explotación** y aun cuando dicha entidad no esté vinculada con el deportista. Es un **elemento de cierre del sistema frente a la utilización de sociedades pantalla**.

A nuestro juicio, estamos ante un ambicioso y complejo artículo que pretende evitar que ninguna renta escape a la tributación mediante la utilización de sociedades interpuestas, si bien, la delimitación en su aplicación se realiza en torno a parámetros objetivos que prescinden de si la cesión se ha realizado o no a una entidad vinculada y de cuál ha sido la valoración convenida por las partes como elementos detonantes de la imputación. Dicha ambición se manifiesta también en la conexión entre la imputación temporal de estas rentas y su contenido. Así, procede la imputación de lo que el empleador paga o satisface por los actos que le han permitido la explotación del derecho de imagen. Esta cantidad comprende tanto la que se ha satisfecho con anterioridad a la contratación como la que se va a satisfacer posteriormente (artículo 92.3 LIRPF). Asimismo, cuando el cesionario sea no residente, el empleador queda obligado a practicar un ingreso a cuenta sobre las contraprestaciones satisfechas. Es decir, la imputación de derechos de imagen es un sistema complejo que no se para en la simple valoración de la operación de cesión del derecho por el trabajador.

Como ya hemos señalado, de facto, la imputación nace, no de la valoración de la operación, sino de la combinación de lo que el club satisface al trabajador/futbolista y a la sociedad por la cesión de derechos de imagen. La operación podría estar valorada a valor de mercado y aun así procedería la imputación de rentas si concurren las circunstancias establecidas en el artículo 96 de la LIRPF.

El régimen de imputación de derechos de imagen, cuando nació, coexistía con el régimen de trasparencia fiscal, hasta la supresión de este último en el año 2003 y su sustitución por el régimen de sociedades patrimoniales. El régimen de transparencia fiscal respondía a la necesidad de garantizar la tributación de las rentas en sede del socio persona física al tipo progresivo del IRPF cuando por las características de la sociedad esta, bien se centra en la obtención de rentas pasivas, bien por la actividad desarrollada y el tipo de prestaciones realizadas, parece entenderse que la sociedad se ha interpuesto consiguiendo reducir o evitar la tributación en el IRPF. A esta filosofía parecen responder las sociedades en trasparencia fiscal interna de profesionales y de artistas y deportistas (introducidas por la reforma del régimen de trasparencia realizada en 1991).

Tenían la consideración de sociedades en transparencia fiscal, aquellas en las que más del 50 por ciento de los ingresos procediesen de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas, cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado tuvieran derecho a participar en, al menos, el 25 por ciento de los beneficios de aquella.

Cabe indicar que, la DGT ha admitido la compatibilidad de la regla de operaciones vinculadas regulada en el artículo 42.2 de la Ley 40/1998, con la imputación de rentas en régimen de transparencia en una sociedad de profesionales, en la consulta V0034-00, de 9 de marzo de 2000. Dicha consulta dice:

*"2. Si resulta de aplicación el artículo 42.2 de la Ley 40/1998 a la actividad realizada por un economista en una sociedad de profesionales que tributa en el régimen de transparencia fiscal, cuando los socios no ejercen actividad profesional como personas físicas ni perciben rendimientos del trabajo, sino que sólo se imputan las bases imponibles de la sociedad.*

*El artículo 42.2 de la Ley del IRPF establece:*

*"En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades."*

*Este artículo no establece limitación alguna para su aplicación, por lo que resultará también aplicable en el caso de sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal respecto de los socios, o las demás personas vinculadas a que se refiere el artículo 16 de la Ley del IS, que ejerciten una actividad económica o presten trabajo personal para la sociedad transparente."*

Si bien es para regímenes diferentes, el criterio parece perfectamente trasladable para apoyar la compatibilidad entre la norma de operaciones vinculadas y el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación del siguiente criterio: *"las operaciones que supongan una cesión del derecho a explotar la imagen a una entidad vinculada se valoran según lo dispuesto en el artículo 42 de la LIRPF y 18 de la LIS, siendo compatible la aplicación de dichas normas con el artículo 96 de la LIRPF relativo a la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, sin que el principio de especialidad opere en la aplicación de dichas normas".*

**CUARTO:** El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló las alegaciones que siguen en el plazo concedido a tal efecto:

formulo las alegaciones que siguen en el plazo concedido a tal efecto:

1.- Remisión a las alegaciones previamente formuladas ante el TEAR.

2.- Los razonamientos expuestos por el TEAR de Valencia resultan impecables, llegando a la única conclusión posible para el supuesto de hecho planteado, que no es otro que el carácter prevalente del régimen especial de derechos de imagen sobre la normativa de operaciones vinculadas, dado su carácter de norma especial aplicable a un determinado tipo de rentas, por lo que, cumpliendo con los requisitos establecidos para ello en el mismo, no debe proceder la imputación de las rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen en la persona física.

3.- El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en su recurso, discute los argumentos del TEAR con los siguientes argumentos.

1º. No procede aplicar el principio de especialidad porque no estamos ante unos mismos hechos ni ante dos reglas incompatibles entre sí entre las que haya que elegir.

2º. En la regulación de operaciones vinculadas no se establece en ningún momento una excepción para el supuesto en el que procede la imputación de rentas por derechos de imagen.

3º. La redacción del artículo 92 de la Ley 35/2006 establece las condiciones que, cumpliéndose, determinan la aplicación del régimen, pero dicho artículo no regula y no indica qué ocurre cuando no concurren dichas circunstancias, por lo que no hay ninguna incompatibilidad entre ambas reglas dado que una de ellas, la de imputación de derechos de imagen, ni siquiera resulta de aplicación al caso.

Sin embargo, esta parte no puede compartir los argumentos expuestos por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su recurso, por los siguientes motivos:

Con respecto al primer punto, llama mucho la atención que la Inspección entienda improcedente el principio de especialidad al considerar que no nos encontramos ante unos mismos hechos. Parece evidente que, en todo caso, se trata de analizar la tributación del deportista, entendiendo como tal, la totalidad de las rentas satisfechas por el club, bien directamente al jugador en virtud del correspondiente vínculo laboral, bien a una entidad cesionaria de la explotación de los derechos de imagen de aquel, por lo que la respuesta a una de las preguntas que plantea la Inspección en su recurso debe ser afirmativa: sí, las dos normas en cuestión, régimen fiscal de imputación de derechos de imagen y régimen de operaciones vinculadas, están regulando el mismo supuesto de hecho.

Y ello nos lleva a contestar de forma automática a la siguiente pregunta también de forma afirmativa: por supuesto que las dos normas entran en conflicto y hay que elegir una de ellas, porque de la aplicación de una u otra se deriva un régimen tributario totalmente distinto para el deportista, y es precisamente el principio de especialidad el que decide cuál de los dos resulta de aplicación, con la finalidad de mantener y respetar lo dispuesto el legislador.

Con respecto al segundo punto, sorprende también a esta parte que la Inspección entienda que resultaría necesario una excepción en la regulación de operaciones vinculadas para que pudiera entenderse procedente el régimen de imputación de rentas por derechos de imagen.

En efecto, al igual como tampoco se ofrece con respecto a otras operaciones, como puedan ser aquellas a las que se refiere el artículo 17 de la Ley del Impuesto de Sociedades. Precisamente para eso está el principio de especialidad tributaria, y la propia doctrina de la DGT ha sido clara a la hora de establecer la prioridad en la aplicación de estas, en base a dicho principio. Por tanto, no resulta necesario incorporar excepciones a la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas, de carácter general, aplicable a todo tipo de rentas, cuando exista un régimen fiscal específico de un determinado tipo concreto de rentas, como sucede en el presente caso.

Por último, con respecto al tercer punto, no entendemos lo que quiere decir la Inspección al afirmar que el artículo 92 de la Ley 35/2006 no regula y no indica qué ocurre cuando no concurren las condiciones que, cumpliéndose, determinan la aplicación del régimen, llegando a afirmar que la norma de imputación de derechos de imagen ni siquiera resulta de aplicación al caso.

El régimen de imputación de derechos de imagen regulado en el artículo 92 de la Ley 35/2006 hace tributar al deportista, en principio, por lo que cobra directamente del club y por la totalidad de las contraprestaciones que el club pague a cualquier persona o entidad, vinculada o no al jugador, por obtener el derecho a la explotación de su imagen.

Ahora bien, lo que establece es una serie de requisitos que, de cumplirse todos ellos, determina que no se incluya en la base imponible del jugador la contraprestación obtenida por la sociedad cesionaria de los derechos de imagen.

Es decir, si se cumplen las condiciones contenidas en el artículo 92 de la Ley 35/2006 no procederá la imputación en la base imponible del deportista de las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen, mientras que si no se cumplen dichas condiciones sí resultará procedente dicha imputación de las rentas obtenidas por la cesión de derechos de imagen en la base imponible del jugador.

¿Por qué afirma la Inspección que la norma no regula lo que ocurre cuando no concurren las condiciones indicadas?; ¿Por qué considera que la norma de imputación de derechos de imagen "ni siquiera resulta de aplicación al caso"?

En definitiva, podemos concluir que la necesidad de una referencia explícita a la incompatibilidad del régimen fiscal de cesión de derechos de imagen con el de operaciones vinculadas resulta innecesaria, por ser el primero un régimen específico de un determinado tipo de rentas, mientras que el de operaciones vinculadas tiene un carácter genérico, aplicable a todo tipo de rentas y que, de aplicar el régimen de operaciones vinculadas a los supuestos de hecho aquí contemplados, cumpliéndose con los requisitos establecidos en el artículo 92 de la Ley 35/2006, se estaría burlando la voluntad del legislador y el espíritu de la norma, que no es otro que permitir que una parte de las retribuciones de la persona física tributen en sede de la sociedad interpuesta.

4.- Sorprende la falta de perspectiva histórica del recurrente cuando intenta relacionar el supuesto de hecho aquí planteado con la regla específica de valoración de servicios profesionales o, incluso, cuando trae a colación el antiguo régimen de transparencia fiscal.

Como ya se ha comentado anteriormente, y ha mencionado también el TEAR en su resolución, el régimen de imputación de derechos de imagen nace para crear una norma especial que tenga en cuenta las características especiales de los deportistas profesionales, especialmente futbolistas, con un periodo de generación de ingresos relativamente corto, no equiparable, por tanto, con otros profesionales, como por ejemplo, un arquitecto o un abogado, y el perjuicio que, comparativamente con estas otras profesiones, les ocasionaba la progresividad del impuesto.

5.- Afirma también la Inspección que la interpretación del TEAR de Valencia llevaría a dejar una capacidad económica sin tributar,

lo cual resulta, en nuestra opinión, totalmente falso, puesto que la totalidad de las rentas generadas por el deportista son sometidas a gravamen: las cantidades satisfechas por el club al deportista de forma directa tributan en el IRPF y las satisfechas a la entidad cesionaria por los derechos de imagen tributan en el Impuesto de Sociedades.

6.- Además de todo lo expuesto anteriormente, esta parte entiende que la norma de imputación de derechos de imagen regula un régimen especial de reparto de las rentas derivadas de la actividad del deportista, previendo dos situaciones:

a) Si la cantidad obtenida por la entidad cesionaria de los derechos de imagen no excede del 15 por ciento del conjunto de las contraprestaciones totales satisfechas por el club, tanto por contrato laboral como por derechos de imagen, no existe imputación de rentas al jugador.

b) Si excede del mencionado porcentaje, se producirá la tributación íntegra en el IRPF del deportista.

Y este hecho en absoluto significa que la regla de imputación de derechos de imagen resulte ajena a la valoración de operaciones vinculadas, pues conviene recordar que el propio artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades, en su apartado 4, establece, de acuerdo con las directrices de la OCDE, cinco métodos de valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, sin que exista ninguna norma de preferencia de uno sobre otro.

Tres de ellos persiguen la determinación del valor de mercado de los bienes o servicios: el del precio libre comparable, el del coste incrementado y el del precio de reventa. Pero los dos restantes, el del margen neto y el del reparto de resultados, lo que buscan es que se respete la distribución del resultado global de la operación que se habría concertado en un mercado respetuoso con el principio de libre competencia.

En base a ello, el régimen especial de reparto de los ingresos derivados de la actividad del deportista que establece el artículo 92 del IRPF debe interpretarse en esa dirección, pues regula la distribución de las rentas (resultados) generadas por el deportista entre las partes vinculadas intervinientes, el jugador y la sociedad cesionaria, considerando que dicho reparto es respetuoso con nuestro sistema de imposición directa y con sus principios.

Por esta razón, cabe entender que el propio régimen de imputación de derechos de imagen está aplicando de forma implícita uno de los métodos de valoración de operaciones vinculadas previsto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades, motivo por el cual resulta innecesario entender que ambas normas puedan entrar en conflicto.

En base a lo expuesto, aplicar sobre el artículo 92 del IRPF cualquier otro método de valoración de operaciones vinculadas de los previstos en el artículo 18 del Impuesto de Sociedades, constituiría derogar en la práctica el régimen previsto por aquél para estas concretas rentas, función que compete al legislador.

Termina el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado solicitando de este Tribunal Central que confirme el criterio sostenido por el TEAR en su resolución.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si en los casos en que no resulta 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, cabe o no la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria.

A juicio del TEAR no cabe la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas en tal situación porque si se admitiera:

(i) se burlaría el espíritu de la norma que, al regular el régimen especial de la cesión de los derechos de imagen, lo que pretendía era permitir que una parte de las retribuciones de la persona física tributen en sede de la sociedad interpuesta cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad empleadora o pagadora.

(ii) se contravendrían también los principios de seguridad jurídica y de especialidad, trastocándose el régimen especial al revertir finalmente las rentas de la sociedad cesionaria en la persona física, justo lo contrario de lo que resultaría de aplicar las normas del citado régimen.

Por el contrario, el Director recurrente sí considera de aplicación al caso la normativa sobre operaciones vinculadas por, en síntesis, los motivos siguientes:

(i) no procede aplicar el principio de especialidad porque no estamos ante unos mismos hechos, ante dos reglas incompatibles entre sí entre las que hay que elegir. Estamos ante dos normas distintas con finalidades distintas.

(ii) en la regulación de operaciones vinculadas no se establece en ningún momento una excepción para el supuesto en el que procede la imputación de rentas por derechos de imagen.

(iii) la redacción del artículo 92 de la Ley 35/2006, establece las condiciones que, cumpliéndose, determinan la aplicación del régimen. Dicho artículo no regula y no indica, qué ocurre cuando no concurren dichas circunstancias, por lo que no hay ninguna incompatibilidad entre ambas reglas dado que una de ellas, la de imputación de derechos de imagen, ni siquiera resulta de aplicación al caso.

Finalmente, quien ostentó la condición de interesado ante el TEAR comparte los razonamientos de dicho órgano económico-administrativo y se opone a los tres argumentos del Director recurrente, en síntesis, del modo siguiente:

(i) las dos normas en cuestión, régimen fiscal de imputación de derechos de imagen y régimen de operaciones vinculadas, están regulando el mismo supuesto de hecho: la tributación del deportista, entendiendo como tal, la totalidad de las rentas satisfechas por el club, bien directamente al jugador en virtud del correspondiente vínculo laboral, bien a una entidad cesionaria de la explotación de los derechos de imagen de aquel; las dos normas entran en conflicto y hay que elegir una de ellas, porque de la aplicación de una u otra se deriva un régimen tributario totalmente distinto para el deportista, y es precisamente el principio de especialidad el que decide cuál de los dos resulta de aplicación, con la finalidad de mantener y respetar lo dispuesto por el legislador.

(ii) no resulta necesario incorporar excepciones a la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas, de carácter general,

(ii) no resulta necesario incorporar excepciones a la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas, de carácter general, aplicable a todo tipo de rentas, cuando exista un régimen fiscal específico de un determinado tipo concreto de rentas, como sucede en el presente caso.

(iii) no entendemos lo que quiere decir la Inspección al afirmar que el artículo 92 de la Ley 35/2006 no regula y no indica qué ocurre cuando no concurren las condiciones que, cumpliéndose, determinan la aplicación del régimen, llegando a afirmar que la norma de imputación de derechos de imagen ni siquiera resulta de aplicación al caso.

**TERCERO:** La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, reguló de forma expresa, por vez primera, la tributación de las rentas procedentes de la cesión del derecho de imagen y determinó la obligada imputación al contribuyente de las contraprestaciones obtenidas por una sociedad por la cesión del derecho de imagen del mismo en determinados supuestos.

La citada ley quiso hacer frente a la interposición de sociedades como mecanismo para eludir la progresividad del IRPF. El principal objetivo de la interposición de sociedades a las que se ceden los derechos de imagen del deportista para su explotación por parte de dichas entidades es, en efecto, eludir la citada progresividad al tiempo que se difiere el pago de la diferencia resultante entre la cuota derivada del tipo fijo del Impuesto sobre Sociedades y del tipo marginal del IRPF al momento en que la sociedad reparte el beneficio entre sus socios.

Era práctica habitual que los clubes de fútbol desdoblaran los contratos de sus jugadores en dos modalidades, desgajando de los contratos laborales la cesión del derecho de explotación de su imagen, de manera que el deportista cedía la explotación de este derecho a una sociedad interpuesta, normalmente de su propiedad o controlada por él, a la que el club debía adquirir obligatoriamente el derecho a la explotación de su imagen. El nuevo contrato laboral contemplaba unas retribuciones sustancialmente menores a las que el jugador venía percibiendo con anterioridad, compensándose esta rebaja con las cantidades que el club abonaba a la sociedad interpuesta por la adquisición de los derechos de imagen del jugador. A ello se unía el hecho de que, normalmente, el precio por el que se cedían los derechos de imagen por parte del jugador era inexistente o meramente simbólico y que la sociedad interpuesta se constituía fuera de España.

La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, quiso poner fin a las citadas maniobras elusivas y a la conflictividad generada con la normativa anterior introduciendo un nuevo régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen que, con mínimas variaciones, ha permanecido hasta el actual artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF).

Así, dijimos en nuestra resolución de 17 de febrero de 2010 (RG 2249/2009):

> *El análisis de los hechos que plantea el presente expediente exige en primer lugar hacer una referencia a la normativa aplicable y en concreto a las normas sobre el tratamiento fiscal de las cantidades satisfechas en concepto de adquisición de derechos de imagen de los jugadores. Se trata generalmente de cantidades que además de las que satisface el Club al jugador derivadas de la relación laboral, satisface el Club a una sociedad interpuesta entre el Club y el deportista, que previamente ha adquirido los derechos de imagen de éste. Hasta la entrada en vigor de la Ley 13/96 la Administración Tributaria trataba todas las contraprestaciones satisfechas por el Club a los deportistas como retribuciones del trabajo personal. Respecto del tratamiento fiscal de las cantidades satisfechas por los Clubes por la cesión de los derechos de imagen y su evolución temporal, hay que tener en cuenta que tradicionalmente todas las cantidades satisfechas por los Clubes a los deportistas se derivaban de la relación laboral que les vinculaba y tenían la consideración de rendimientos de trabajo. Posteriormente se hizo frecuente que en las relaciones de los Clubes con los deportistas se distinguiera dos vínculos: uno del deportista con el Club vinculados por un contrato laboral y otro del Club con otra sociedad que era cesionaria de los derechos de imagen del deportista. Si además la Sociedad interpuesta entre el Club y el deportista se constituía en otro país, se conseguía eludir el fisco español. Con el fin de evitarlo la Administración Tributaria concluyó en todas sus actuaciones, que estos derechos de imagen eran inseparables de los contratos laborales que vinculaban al deportista con el Club y en consecuencia todas las cantidades pagadas por el Club a la sociedad interpuesta eran una retribución salarial del deportista titular del derecho de imagen por el que se estaba pagando.*

> *La Ley 13/96 viene a simplificar el tema y regula específicamente el tratamiento fiscal de los Derechos de imagen, el apartado Dos del artículo 2 añade un apartado g) al artículo 37.3 de la Ley 18/91, por el cuál tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario: "Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización " y establece un régimen fiscal para estas rentas de forma que cuando se produzcan una serie de requisitos, regla 85/15, se imputarán en la base imponible del IRPF de los deportistas las rentas percibidas por las sociedades interpuestas por la cesión de los derechos de imagen. De forma que a partir de la Ley 13/96 todas las cantidades pagadas por el Club al jugador, tributan como rendimientos del trabajo, excepto las que le satisface directamente por la utilización de su imagen que tributan como rendimientos de capital ( en virtud del mencionado art.37.3.g)). Y las cantidades satisfechas por el Club a las sociedades interpuestas entre el Club y el jugador por la adquisición de los derechos de imagen de éste, cuando se cumplan unos requisitos específicos, darán lugar a una imputación de renta en la base imponible del deportista. La propia Ley 13/96 especificaba que la norma sobre imputación de rentas sería aplicable a partir de enero de 1997.*

> *A partir del ejercicio 1999 la regulación cambia y hay que atender a lo dispuesto en la Ley reguladora del Impuesto, Ley 40/98 que estableció en el artículo 76 la obligación de imputar en la base imponible del IRPF la renta derivada de la cesión de derechos de imagen del obligado tributario con el mismo tratamiento previsto en la Ley 13/96, de forma que contiene la misma regla del 85% ya mencionada.*

Dispone el actual artículo 92 de la LIRPF, encuadrado en la Sección 4ª (Derechos de imagen) del Título X (Regímenes Especiales):

> *Artículo 92. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen*
>
> ***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 concurran 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 100 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 .*

*4 . 1º Cuando proceda la imputación , será deducible de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 :*

*a ) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que , satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria , corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible .*

*b ) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que , satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria , corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible .*

*c ) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria , sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate , en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible .*

*d ) El impuesto satisfecho en España , cuando la persona física no sea residente , que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización .*

*e ) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero , que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización .*

*2º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación .*

*En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales .*

*Estas deducciones no podrán exceder , en su conjunto , de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible .*

*5 .* ***1º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c ) del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada , salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto , en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto , según los casos .***

*2º La imputación se efectuará en la base imponible , de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley .*

*3º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c ) del apartado 1 .*

*6 . 1º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1 . El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta .*

*En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social , entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas .*

*2º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional .*

*3º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez , cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste .*

*7 . Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta Ley .*

*8 . Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1 , la persona o entidad a que se refiere el párrafo c ) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados .*

*Si la contraprestación fuese en especie , su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta Ley , y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor .*

*La persona o entidad a que se refiere el párrafo c ) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma , plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda . Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro .*

*Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta .*

En síntesis, de acuerdo con este régimen especial, los contribuyentes del IRPF (jugador de fútbol, en el caso examinado) imputarán en su base imponible las cantidades satisfechas por la entidad con la que mantienen una relación laboral (Club de Fútbol) por la adquisición de los derechos de imagen del mismo, cuando concurran los cuatro requisitos 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 (primera cesionaria), residente o no residente.

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

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral (Club de Fútbol) haya obtenido de la cesionaria primera la cesión del derecho a utilizar la imagen de aquél.

d) Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente en virtud de la relación laboral sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona con quien mantenga la relación laboral (Club de Fútbol) por razón de la cesión de los derechos de imagen.

Interesa destacar en este momento lo siguiente:

- Para la aplicación del citado régimen especial no se exige ningún tipo de vinculación entre el contribuyente, titular de los derechos de imagen, y la entidad, primera cesionaria, a quien se ceden.

- Para que proceda la imputación de las rentas éstas deben proceder de pagos efectuados por la entidad con la que el titular de los derechos de imagen mantenga una relación laboral y siempre que la cuantía satisfecha por dicha adquisición supere el 15% de la suma de los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el jugador más la cantidad satisfecha por la adquisición de sus derechos de imagen.

- La renta a imputar será el valor de la contraprestación satisfecha por la entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral minorada en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen. Esta minoración responde al hecho de que tales cantidades ya están sometidas a tributación en el IRPF del contribuyente como rendimientos del capital mobiliario o de actividad económica.

Por su parte, la normativa sobre operaciones vinculadas, con sus sucesivas modificaciones a lo largo del tiempo, trata de evitar que mediante el uso de precios distintos a los normales de mercado se transfieran rentas de una entidad a otra que, por regla general, tienen un resultado práctico de minorar o diferir la tributación del impuesto correspondiente a las partes afectadas por la vinculación.

El artículo 41 de la LIRPF establece:

> *Artículo 41. Operaciones vinculadas*
>
> ***"La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado**, en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".*

El artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS), de 5 de marzo, vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso, disponía en sus apartados primero y tercero:

> *Artículo 16. Operaciones vinculadas*
>
> *"1 . 1º **Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado** . Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia .*
>
> *2º **La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará , en su caso , las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto , al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado** , con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga . La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas .*
>
> *La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni , en su caso , por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado . Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva".*
>
> *2 . (.....).*
>
> *3 . **Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes** :*
>
> *a ) **Una entidad y sus socios o partícipes** .*
>
> *b ) Una entidad y sus consejeros o administradores .*
>
> *c ) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco , en línea directa o colateral , por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes , consejeros o administradores .*
>
> *d ) Dos entidades que pertenezcan a un grupo .*
>
> *e ) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad , cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo .*
>
> *f ) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad , cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo .*
>
> *g ) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco , en línea directa o colateral , por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo .*
>
> *h ) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en , al menos , el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios .*
>
> *i ) Dos entidades en las cuales los mismos socios , partícipes o sus cónyuges , o personas unidas por relaciones de parentesco , en línea directa o colateral , por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado , participen , directa o indirectamente en , al menos , el 25 por 100 del capital social o los fondos propios .*
>
> *j ) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero .*
>
> *k ) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio .*
>
> *l ) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas .*

*f) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas .*

> *En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes - entidad , la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100 , o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado . La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho .*

> *Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio , con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas .*

En la actualidad la regulación de las operaciones vinculadas se contiene en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

**CUARTO**: Llegados a este punto este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del Director recurrente por las razones que se desarrollan seguidamente.

La normativa sobre operaciones vinculadas, cuyo objeto es la valoración de cada una de las prestaciones socio-sociedad a valor de mercado, tiene ciertamente un carácter general, no estando limitada a determinadas entregas o prestaciones de servicios, por lo que resulta también aplicable, en principio y sin mayores consideraciones, a la cesión de los derechos de imagen. No contiene, en efecto, dicha normativa referencia explícita alguna a su incompatibilidad respecto de las rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen.

Ahora bien, no puede perderse de vista que existe en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un régimen fiscal especial para el tratamiento de las rentas procedentes de los derechos de imagen aplicable cuando se dan las siguientes circunstancias:

a) El contribuyente cede el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad (cesionaria), residente o no residente.

b) El contribuyente (trabajador) presta sus servicios a una persona o entidad (empleador) en el ámbito de una relación laboral.

c) El empleador ha obtenido de la cesionaria el derecho a la explotación de la imagen del trabajador.

Por tanto, cuando concurren las tres circunstancias indicadas procede la aplicación del régimen fiscal especial, que conducirá a una de las dos conclusiones siguientes:

a) La imputación en la base imponible del contribuyente de las cantidades satisfechas por la entidad con la que mantiene la relación laboral por la adquisición de los derechos de imagen a la cesionaria, cuando los rendimientos del trabajo que obtiene aquél en el período impositivo son inferiores al 85% de la suma de dichos rendimientos y la contraprestación a cargo del empleador por el derecho a la explotación de la imagen, o lo que es lo mismo, cuando la contraprestación a cargo del empleador por el derecho a la explotación de la imagen es superior al 15% de la mencionada suma.

b) La no imputación en la base imponible del contribuyente de las cantidades satisfechas por la entidad con la que mantiene la relación laboral por la adquisición de los derechos de imagen a la cesionaria, cuando los rendimientos del trabajo que obtiene aquél en el período impositivo no son inferiores al 85% de la suma de dichos rendimientos y la contraprestación a cargo del empleador por el derecho a la explotación de la imagen, o lo que es lo mismo, cuando la contraprestación a cargo del empleador por el derecho a la explotación de la imagen es inferior o igual al 15% de la mencionada suma.

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 el caso concreto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada no resultó procedente la imputación en la base imponible del contribuyente en los términos anteriormente expuestos.

El Director recurrente afirma en su escrito de alegaciones que el artículo 92 de la LIRPF *"establece que cuando concurren ciertas circunstancias procede la imputación de rentas. No nos dice que pasa cuando no concurren dichas circunstancias más allá de que no procede la imputación de rentas*".

Tal afirmación parece sugerir que, para el Director recurrente, la no imputación de rentas por no concurrir las circunstancias para que se produzca, significa, en definitiva, la inaplicación del régimen fiscal especial y, por ende, el sometimiento de las rentas del contribuyente al régimen general del IRPF, con la posibilidad consiguiente e indiscutible de aplicar la normativa de las operaciones vinculadas, que tiene un carácter general.

En nuestra opinión, sin embargo, la no concurrencia de las circunstancias para la imputación de las rentas al contribuyente no significa la inaplicación del régimen especial y el sometimiento de aquellas al régimen general sino la tributación de tales rentas en sede de la entidad cesionaria, tal como indicamos más arriba.

En el caso analizado en el presente recurso extraordinario le resulta de aplicación al contribuyente un determinado régimen especial para la tributación de las rentas que obtiene por la cesión de derechos de imagen, por darse las circunstancias legalmente establecidas para ello. En aplicación de dicho régimen especial no procede la imputación de las rentas satisfechas por la cesión de derechos de imagen en la base imponible del IRPF del contribuyente sino la tributación de las mismas en sede de la entidad cesionaria de dichos derechos.

Resultando de aplicación al contribuyente un régimen fiscal especial en virtud del cual se permite que las rentas satisfechas por el empleador por la cesión de la explotación de la imagen de aquél tributen en sede de la entidad cesionaria y no en sede del propio contribuyente, no puede aceptarse la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la cesión de dicha explotación por el contribuyente a la entidad cesionaria, pues tal modo de proceder conduce en la práctica al soslayo del régimen fiscal especial, vaciándolo de contenido.

Como bien indica el TEAR en su resolución *" ...;por esa vía indirecta, como es la valoración a precios de mercado del servicio prestado a su sociedad por la persona física, esto es, mediante la aplicación del régimen de operaciones entre personas o entidades vinculadas, se consigue burlar la voluntad del legislador o el espíritu de la norma y, por ende, del régimen especial, que no era otro que permitir que una parte de las retribuciones de la persona física tributen en sede de la sociedad interpuesta, ...;"*. Y es que, ciertamente, la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas cuando no resulta procedente la imputación en la base imponible del IRPF -como sucede en el supuesto aquí examinado- burlaría la finalidad del régimen especial pues las rentas

de la sociedad cesionaria acabarían revirtiendo en la persona física que es justamente lo contrario de lo que resulta de la aplicación del citado régimen.

Nos encontramos, por tanto, ante un régimen fiscal especial que va a impedir implícitamente la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la cesión por el contribuyente de la explotación de su imagen si no se quiere desnaturalizarlo y vaciarlo de contenido.

Respecto de la alegación del Director recurrente de que la interpretación sostenida por el TEAR valida fiscalmente el valor dado por la cesión del trabajador a la primera entidad cesionaria de sus derechos de imagen que, si están vinculados, podría ser nulo o meramente simbólico, planteamiento que supondría reconocer que el régimen especial de cesión de derechos de imagen permite al contribuyente elegir a su arbitrio la cantidad a pagar por tal concepto en su IRPF, hemos de contestar que, a juzgar por el contenido del régimen fiscal especial, esa es precisamente la finalidad del mismo: permitir al contribuyente optar por que todas las rentas satisfechas por el empleador procedentes de la cesión de derechos de imagen, cuando tales rentas son inferiores o iguales al 15% de las rentas totales pagadas por el empleador, tributen exclusivamente en sede de la entidad cesionaria. Ello sin perjuicio de la tributación que corresponda en el IRPF del contribuyente cuando se produzca el reparto de dividendos por parte de dicha entidad.

Así las cosas, hemos de concluir que en los casos en que no resulta 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.

Finalmente señalar que este criterio ha sido el adoptado asimismo por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 20 de abril de 2021 (Recurso nº 1618/2019) en la que, en su Fundamento de Derecho Tercero señala lo siguiente:

> *"TERCERO.- 1.- La regularización consistió en la valoración por el valor normal de mercado de la cesión del derecho a la explotación de su imagen realizada por el jugador profesional de futbol Xy a la sociedad vinculada XXX SL, de la que resulta en sede del Impuesto sobre la Renta del Trabajador unas cuotas de 209.329,46 euros y 140.150,25 euros (y en el Impuesto sobre Sociedades una cuota negativa de 70.088 euros en la única liquidación reclamada). Pues bien, la normativa de aplicación reside en el art. 92 de la Ley del IRPF, por el que:*
>
> *"Artículo 92. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.(...)*
>
> *2.- El régimen tributario de los derechos de imagen de los deportistas profesionales por cuenta ajena ha sido ya objeto de análisis por la doctrina jurisprudencial, de la que es ejemplo la Sentencia de 28 de marzo de 2012 TS3ª (recurso 2896/2008), reiterada en la de 11 de octubre de aquel mismo año (recurso 3249/2010), que explica la causa de dicha regulación, cuál es su finalidad, y el régimen bien de imputación de rentas bien de diferimiento de su gravamen, que resulta de la regla 85/15.*
>
> *Esta Sentencia declara:*
>
> *<<Puede decirse que la idea que preside la reacción del legislador es muy sencilla: procederá la imputación siempre que una persona física -el deportista profesional- cobre derechos de imagen satisfechos por otra persona o entidad con la que mantiene una relación laboral; pero tal cobro no se produce directamente, sino a través de otra persona o entidad a la que ha cedido previamente la explotación de aquéllos. Y es irrelevante cuál sea el porcentaje de participación en la sociedad, el objeto de tal sociedad cesionaria, la composición de sus ingresos o de su accionariado, el lugar de su establecimiento e incluso que sea o no transparente. Todos estos son datos que carecen de relevancia, porque lo único que importa es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que cede la explotación de su imagen y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos. Dándose el triángulo, la única circunstancia que impide la imputación es que lo pagado por la entidad titular de la relación laboral --es decir, el Club deportivo-- a la primera cesionaria de los derechos de imagen por la cesión de éstos no supere el 15 por 100 de la cantidad resultante de acumular ese pago al que efectúa directamente a la persona física por sus servicios profesionales. El legislador configuró este sistema de imputación a partir de los materiales extraídos de los dos supuestos de transparencia fiscal -interna, ya derogado, e internacional, todavía vigente y contenido en el artículo 91 de la LIRPF--, pero dando lugar a una institución claramente diferenciada.*
>
> *Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 13/1996, la Administración tributaria reaccionó frente al abuso en la cesión de los derechos de imagen entendiendo que la retribución por tal cesión, aunque se pactase a favor de personas o entidades interpuestas, era en realidad rendimiento del trabajo personal del trabajador (deportista) por cuenta ajena.*
>
> *En cualquier caso, desde 1997, a partir de las reformas a las que antes hacíamos referencia, las rentas derivadas de la cesión del derecho de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización se califican expresamente como rendimientos del capital mobiliario, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica en cuyo caso nos encontraremos, evidentemente, ante rendimientos de actividades económicas, siendo la calificación correcta en determinados casos la de rendimientos del trabajo. Conviene recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de la LIRPF, pese a tratarse en ocasiones de rendimientos del capital mobiliario, las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen se califican como "renta general" y no como "renta del ahorro", con lo cual quedan sometidas a la tarifa progresiva, cuyo tipo marginal máximo puede alcanzar el 43 por 100, y no se aplica el tipo proporcional del 18 por 100 del que disfrutan dichas "rentas del ahorro". Resulta igualmente destacable que el legislador no persigue erradicar la práctica arriba descrita, sino acotarla dentro de ciertos límites que considera no abusivos, de manera que se establece un límite objetivo total de retribuciones que pueden percibirse por ese componente especifico de la renta constituido por la cesión de derechos de imagen En caso de que se supere ese límite, la parte percibida por la cesión del derecho de imagen, aunque se obtenga por una persona o sociedad interpuesta, es imputada al contribuyente del IRPF vinculado laboralmente con la empresa que abona ambos componentes de la renta. El régimen especial viene a ser aproximadamente una especie de transparencia fiscal de la entidad o persona cesionaria inicial de los derechos de imagen, ya que las rentas obtenidas por ésta se imputan directamente al trabajador cuya imagen es objeto de comercio, de manera que la persona o entidad interpuesta obtiene rendimientos del capital mobiliario que se imputan al trabajador, lo que vale decir al deportista profesional.*
>
> *En el régimen especial de imputación de rentas por derechos de imagen las cantidades percibidas por la cesión de los derechos de imagen del deportista se imputan en la base imponible general, siempre que sean superiores al 15 por 100 del total abonado a aquél por la relación laboral y por la cesión de los mencionados derechos Expresado de otro modo, los rendimientos del trabajo que la persona física percibe del empleador han de ser inferiores al 85 por 100 de la suma de dichos rendimientos y la cantidad pagada por el empleador a cambio de la explotación de la imagen del cedente (futbolista), con lo cual para que no proceda la imputación es necesario que las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo sean iguales o superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen). Esta limitación objetiva pone de relieve que la norma no pretende evitar esta práctica extendida entre determinados trabajadores (deportistas), sino reconducirla a límites no abusivos*

*no pretende evitar esta práctica extendida entre determinados trabajadores (deportistas), sino reconduciría a límites no abusivos, es decir, establecer un umbral de tolerancia respecto de las contraprestaciones percibidas por la cesión de derechos de imagen. La no superación de dicho límite tiene una consecuencia muy relevante que denota cierta permisividad hacia este tipo de rendimientos, puesto que los mismos no resultarán gravados hasta que los mismos sean distribuidos, generalmente en forma de dividendos, por la primera entidad cesionaria, lo cual generará cuanto menos un diferimiento en el gravamen. En el supuesto de que no resultara aplicable el artículo 92 por no concurrir ese requisito porcentual, se entendería que los ingresos derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen por parte del deportista tienen la consideración formal de rendimiento del capital mobiliario de conformidad con lo previsto en el artículo 25.4.d) de la LIRPF .*

*En definitiva, la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, con arreglo a lo previsto en el artículo 92 de la LIRPF, tiene por objeto evitar la elusión de la progresividad por aquellos contribuyentes que, en la mayoría de los casos, por dedicarse al desarrollo de actividades deportivas (o artísticas) de alto nivel, pueden canalizar una parte importante de los rendimientos de su actividad a través de la contraprestación por la cesión a terceros de sus derechos de imagen. De manera que para que el régimen resulte aplicable a un contribuyente por el IRPF han de concurrir las tres circunstancias siguientes: a) que dicho contribuyente tenga cedido el derecho a la explotación de su imagen, o haya consentido o autorizado su utilización, a otra persona o entidad, residente o no residente; b) que dicho contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral; c) que la persona o entidad empleadora o una entidad vinculada a ella haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente. El requisito referido a la existencia de una relación laboral hace que el régimen de imputación no se aplique a los deportistas que desempeñen su actividad profesional por cuenta propia (entre otros, los tenistas); del mismo modo que no se incluyen otro tipo de retribuciones que el deportista percibe de otras personas o entidades con las que el deportista no está vinculado laboralmente (pensemos en contratos que obligan al deportista a utilizar determinada ropa o en la utilización de la imagen dentro de campañas de publicidad).*

*En tales circunstancias, el contribuyente deberá imputar en la base imponible de su IRPF, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de la LIRPF, el importe de la contraprestación que el Club haya satisfecho o deba satisfacer a la entidad titular de los derechos de imagen por la cesión de los mismos. Por consiguiente, el mandato legal es que se imputan en la base imponible del deportista tales rentas, con independencia de si efectivamente ha habido un traslado de rentas de la entidad al deportista, al tiempo que dichas rentas no se imputan a los socios de la entidad. De esta forma se evita que el deportista disminuya la progresividad del IRPF ya que todos los rendimientos obtenidos por la entidad se imputan a él.>>*

*3.- Como se ha visto, la Ley del IRPF contempla un régimen especial de imputación de rentas respecto los contribuyentes de dicho impuesto que hubieran cedido su derecho a la explotación de su propia imagen, en supuesto que preste sus servicios laborales a una persona o entidad, y ésta (u otra vinculada con ella) hubiera obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen de su empleado, en la condiciones que establece el precepto reseñado.*

*De esta manera, imputará en su base imponible el valor de la contraprestación que haya recibido de su empleador por la cesión, pero no cuando los rendimientos obtenidos en el periodo impositivo no sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos más la contraprestación por la cesión del derecho de la imagen.*

*CUARTO.-1.- Visto lo anterior, el acuerdo de liquidación da conocimiento que el jugador percibe dos tipos de prestaciones: por un lado, la relativa a la retribución como jugador de la plantilla del Futbol Club ..., y la otra la correspondiente a la utilización de su imagen por el club de futbol y otras entidades, conforme le fue cedida por la sociedad vinculada XXX, SL en los ejercicios 2012 y 2013, siendo rescindido el contrato de cesión con el club en el año 2014, formalizándose nuevos contratos con terceros ajenos al empleador.*

*Y llega a la conclusión el acto de liquidación que no procede el régimen que contempla el art. 92 LIRPF dado que lo que percibe el jugador por su relación laboral con el club de futbol supera el 85% de la suma de los rendimientos del trabajo y de los derivados de la cesión de sus derechos de imagen al club, por lo que califica esta renta obtenida por la cesión de los derechos de imagen como rendimientos del capital mobiliario.*

*Para ello, la regularización valora a valor de mercado la operación vinculada en relación a la cesión de los derechos de imagen y, por otro lado, minora los gastos deducibles por carecer de correlación con los ingresos (aspecto este que aquí no se discute).*

*2.- La resolución de la impugnación debe partir de la premisa que las retribuciones del trabajo del jugador obtenidas del club fue en el ejercicio 2012 el 89,24% de la suma de las retribuciones del trabajo y los derivados de dicha cesión (...), y el 85,000005% en el año 2013 (...).*

*Esto es, en términos más claros, que los rendimientos por la cesión de los derechos de imagen fue inferior al 15% de sus retribuciones totales provenientes del club de futbol, y, por ello, como razona la liquidación provisional, no resulta aplicable el régimen de imputación de rentas.*

*Esta es la regla que impone la Ley del IRPF, lo que significa que estos rendimientos no se imputan conforme el régimen especial que contempla su art. 92. Pero que no resulte de aplicación el régimen de imputación especial de rentas no significa sin más que deban gravarse como rendimientos del capital mobiliario, supuesto que haría rigurosamente inútil el sentido y finalidad del régimen que el mismo establece, que, recordemos, en estos concretos supuestos determina un punto de equilibrio entre la antielusión y la abusividad que hace que, en palabras de la Sentencia antes citada, <<La no superación de dicho límite tiene una consecuencia muy relevante que denota cierta permisividad hacia este tipo de rendimientos, puesto que los mismos no resultarán gravados hasta que los mismos sean distribuidos, generalmente en forma de dividendos, porla primera entidad cesionaria, lo cual generará cuanto menos un diferimiento en el gravamen>>*

*No tiene sentido gravar esta renta conforme el régimen especial de imputación que contempla el art. 92 LIRPF cuando el rendimiento por cesión de imagen es superior al 15%, sustituyendo en este caso su imputación como rendimiento mobiliario por este otro régimen especial por expreso designio de la Ley del Impuesto, y gravarla sin ninguna distinción como renta general cuando es del 15% o inferior, siendo por el contrario que la no superación de este porcentaje constituye el límite de tolerancia establecido para que su imposición de difiera al momento del reparto de beneficios por la sociedad vinculada.*

*3.- La consecuencia a la que acabamos de llegar se refiere a la contraprestación derivada de la cesión de la explotación de su imagen a su empleador, lo que comprende las liquidaciones por el IRPF de los ejercicios 2012 y 2013, por lo que no es de aplicación al ejercicio 2014, que si ha de imputarse como rendimiento del capital mobiliario, conforme el art. 25.4 LIRPF."*

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

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.