



Roj: **STSJ M 122/2022 - ECLI:ES:TSJM:2022:122**

Id Cendoj: **28079330052022100018**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **26/01/2022**

Nº de Recurso: **30/2020**

Nº de Resolución: **42/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

**NIG:** 28.079.00.3-2020/0000164

**Procedimiento Ordinario 30/2020**

**Demandante:** NARCEA PRODUCCIONES Y PROMOCIONES S.L.

PROCURADOR D. DAVID GARCIA RIQUELME

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

**DE**

**MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**SENTENCIA N° 42/22**

RECURSO NÚM.: **30/2020**

PROCURADOR D. DAVID GARCIA RIQUELME

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**Dña. María Rosario Ornos Fernández**

**Dña. María Antonia de la Peña Elías**



En la villa de Madrid, a veintiséis de enero de dos mil veintidós.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. **30/2020**, interpuesto por la entidad NARCEA PRODUCCIONES Y PROMOCIONES S.L., representada por el Procurador D. DAVID GARCIA RIQUELME, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de octubre de 2019, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número NUM000 y NUM001, interpuestas por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, contra el acuerdo de liquidación provisional y el acuerdo sancionador derivado, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**SEGUNDO:** Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**TERCERO:** No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni habiéndose celebrado vista pública, se señaló para votación y fallo el día 25/01/2022, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** La representación procesal de la entidad Narcea Producciones y Promociones SL impugna en el recurso contencioso administrativo que resolvemos la resolución de 29/10/2019 dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001, respectivamente interpuestas contra acuerdos confirmados en reposición de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante los que se practica, a la entidad aquí recurrente, las liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, derivadas de las actas de disconformidad A02- NUM002 (corrección valorativa de la operación vinculada por la cesión de los derechos de imagen del socio futbolista) y A02- NUM003 (toda la regularización), de las que resultan unas cantidades a devolver de 19.810,61 euros y a ingresar de 68.889,26 euros.

En esta resolución se confirman los actos recurridos ya que la estimación parcial del recurso de reposición lo fue por un error material que no afectaba a la valoración de la operación vinculada efectuada en la otra acta.

No hay diferencia entre las comisiones de representación lo que sucede es que se incluye el IVA en el caso del socio sin este impuesto para la sociedad para garantizar precisamente la neutralidad del impuesto.

Las cuotas repercutidas fueron deducidas por el destinatario Hércules CF SAD y el derecho a solicitar la devolución corresponde a este según el artículo 14 del Real Decreto 520/2005.

Las comisiones de representación tenían el carácter de rendimientos de trabajo satisfechos por el Hércules al socio futbolista con el que tenía un vínculo laboral según el artículo 17 de la Ley 35/2006.

No procedía la deducción de las retenciones que debieron practicarse sobre estos rendimientos por aplicación de la jurisprudencia ya que no hubo enriquecimiento injusto y no era imputable al retenedor por aplicación del artículo 99.5 de la Ley 35/2006.

No son deducibles los gastos rechazados por la Inspección de representación que consiste en comidas copas tabaco documentado en tiques y sin acreditar la vinculación con la actividad de la sociedad ni sus ingresos.

Los gastos de viajes por transporte y hoteles tampoco son deducibles por no probarse relación con los ingresos.

Tampoco son deducibles los gastos por obras en los inmuebles de Valladolid, CALLE000 NUM004 y NUM005 pues se trata de obras mientras estaban arrendados de demolición de baños y cocina y fontanería principalmente, las facturas han sido emitidas por personas sujetas a módulos de Ávila y Madrid, los pagos



fueron e efectivo o no constan y no coinciden con las facturas, estas son irregulares según el Reglamento de facturación de 2003 y no hay apuntes contables.

**SEGUNDO** La parte recurrente solicita sentencia por la que se anule el acuerdo recurrido y las liquidaciones de las que procede con imposición de costas a la Administración y para respaldar esta pretensión alega en síntesis:

De manera previa destaca que el Hércules CF SAD se encontraba en suspensión de pagos desde 5/07/2011 y el convenio fue aprobado el 21/07/2011

El 5/08/2011 la mercantil actora envía comunicación al Juzgado de lo mercantil 1 de Alicante que conocía del correspondiente procedimiento sobre la existencia de un crédito a su favor por derechos económicos y de imagen del socio futbolista y consta en la relación de acreedores con el número de orden 151 por importe de 326.180 euros y se aporta certificado del Hércules por el que a fecha de 27/01/2020 en el procedimiento concursal 322/2011 fueron abonadas al socio futbolista la cantidad de 13.533,77 euros y de 16.162,30 euros a la recurrente.

En el procedimiento inspector se superó el plazo máximo de duración por lo que las actuaciones no sirvieron para interrumpir la prescripción y esta se produjo.

En concreto se prolongó desde la notificación de la comunicación de inicio el día 17/07/2014 hasta la notificación de la liquidación resultante el día 14/09/2015 y de los 72 días de dilaciones que se le imputan, en el periodo comprendido entre el 5/08/2014 hasta 25/09/2014 se solapó en parte con el periodo de vacaciones de la actuario de modo que solo le eran imputables un total de 25 días y no de 51 días, reconociendo la realidad del periodo de dilaciones también imputado de 21 días entre el 14/01/ 2015 y 4/02/2015.

Las comisiones de representación no constituyen rendimientos de trabajo del futbolista como sostiene la Inspección porque su padre no era agente FIFA y no podía representar a jugadores y el objeto social de la actora es la captación y el asesoramiento de deportistas profesionales y la transacción se produjo entre el club y la sociedad y esta prestó servicios al club.

Invoca la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la presunción de inocencia y estima que se ha producido una incorrecta aplicación de la prueba indiciaria por lo que son improcedentes los correspondientes apuntes por importes de 13.271 euros y 177.000 euros.

De considerarse que se trata de rendimientos de trabajo del socio futbolista deben tenerse en cuenta y deducir las retenciones que debieron practicarse de acuerdo con la jurisprudencia que obliga a la regularización íntegra para comprobar si se practicaron y se ingresaron en el tesoro y en una correcta interpretación del artículo 99.5 de la Ley 35/2006; se produce una doble imposición y una situación de enriquecimiento injusto y no hay menoscabo alguno para la AEAT.

La valoración de la operación vinculada a precio de mercado entre independientes por la explotación de los derechos de imagen y TV del futbolista por los importes imputados al mismo es improcedente porque la AEAT acudió al método libre comprobante tomando los importes cobrados por la sociedad por este concepto menos los gastos necesarios para su obtención sin tener en cuenta comparable alguno ni realizar examen o análisis de comparabilidad.

La Inspección no debió limitarse a verificar una calificación de la operación sino debió acudir a los procedimientos de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma y declararlos expresamente para poder hacer la imputación de los ingresos al socio futbolista, siendo legítimas las sociedades de profesionales.

**TERCERO** El Abogado del Estado se opone al recurso porque estima que no hay dilación imputable a la AEAT y se trata de dos solicitudes de aplazamiento que tienen su origen en la actora.

Las comisiones de representación del jugador son rendimientos de trabajo de este, pues el Hércules con el que mantiene una relación laboral abona cantidades a la sociedad actora por este concepto y en la diligencia número 4 se reconoce que la sociedad no obtuvo ingresos por la mediación en la contratación del jugador y conforme al artículo 99.5 de la Ley 35/2006 no procede la deducción de las retenciones.

En los contratos de cesión de imagen y TV entre el Hércules CF y el jugador de 23/07/2008 y de 26/04/2011 interviene el padre del socio Don Emiliano en representación de la sociedad que tiene cedidos tales derechos y la sociedad y su padre representan los intereses del futbolista.

La sanción es acorde a derecho.

**CUARTO** Examen de la prescripción alegada.



Esta cuestión ha sido ya resuelta en relación a la regularización del IVA de la sociedad actora por la sentencia 687 de 22/12/2021 de la que fue ponente Doña Ana Rufz Rey pues las fechas y las diligencias son las mismas

En esta sentencia se razona lo siguiente:

*"En primer término, en el escrito de demanda se cuestionan las dilaciones imputadas al contribuyente y, por tanto, la duración del procedimiento de inspección y, se entiende, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.*

*Según lo previsto en los artículos 66.a ) y 67.1 de la LGT , la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación tiene lugar a los cuatro años, que deben computarse desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación.*

*Según el artículo 150.1 de la LGT , el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de doce meses habida cuenta que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, no entró en vigor hasta el 12 de octubre de 2015.*

*Ahora bien, conforme a lo previsto en el artículo 150.2 de la LGT , el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento no determina su caducidad, pues continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

*"a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

*En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. (...)"*

*Por su parte, el artículo 104.2 de la LGT previene,*

*"Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."*

*En relación con el cómputo de los plazos máximos de resolución, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI), establece lo siguiente en su artículo 102.2 : "Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todo o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodo objeto del procedimiento."*

*El RGGI desarrolla el concepto de dilaciones en su artículo 104, según el cual:*

*"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración:*

*a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración Tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.*

*(...)*

*c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.*

*(...)"*

*De otro lado, el concepto de dilaciones ya quedó sentado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su STS de 24 de enero de 2011 (ponente: Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, recurso de casación número 485/2007), en cuyo Fundamento Tercero se dice: "Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción*



"dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado."

Sentado lo anterior, se admite pacíficamente que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 17 de julio de 2014 y finalizaron el 14 de septiembre de 2015, habiéndose imputado al contribuyente un total de 72 días de dilaciones en los siguientes términos: 51 días comprendidos entre el 5 de agosto y el 25 de septiembre de 2014 y 21 días entre el 10 de enero y el 4 de febrero, en ambos casos por solicitud de aplazamiento. Este segundo periodo de dilaciones es aceptado por la parte actora, quien únicamente combate la procedencia de imputarle los 51 días previos.

En la diligencia número 1, de fecha 25 de septiembre de 2014, consta que habiendo sido convocado el obligado tributario para el 5 de agosto, solicitó aplazamiento hasta el día de la fecha, 25 de septiembre, que le fue concedido con la advertencia de que sería un supuesto de dilación por causa no imputable a la Administración.

La entidad aquí recurrente asume que solicitó un aplazamiento el 5 de agosto pero argumenta que fue la actuario quien se encontraba de vacaciones durante el mes de agosto, por lo que únicamente le serían imputables los 25 días de dilaciones de septiembre. Afirma que solicitó de la Inspección la certificación de las vacaciones de la actuario sin obtener respuesta y ha presentado documentación al respecto; esto no obstante, si bien hace referencia a la posibilidad de que la Sala requiera la aportación de dicho certificado, es lo cierto que no propone prueba alguna en legal forma.

Por lo demás, asiste la razón al contribuyente cuando manifiesta que no hay ningún documento en el que figure la respuesta de la Inspección a su petición de aplazamiento formulada, tal como asume, en relación con la comparecencia del día 5 de agosto de 2014. Ahora bien, es obligado tener en cuenta que en la precitada diligencia número 1 se recoge esta circunstancia en los siguientes términos literales:

"1. Convocado el obligado tributario para el día 5 de agosto de 2014 éste solicitó aplazamiento de las actuaciones inspectoras hasta hoy día 25 de septiembre de 2014.

Se accedió a dicha petición, advirtiendo al compareciente que el aplazamiento solicitado constituye un supuesto de dilación por causa no imputable a la Administración tributaria....."

Dicha diligencia consta debidamente firmada por la actuario y el compareciente, quien no formuló objeción alguna.

A lo que cabe añadir que obra en las actuaciones la solicitud de aplazamiento de la comparecencia hasta el día 15 de septiembre "ya que por situaciones familiares, no se podrá poder presentar hasta esas fechas." Por tanto, en todo caso, serían imputables las dilaciones hasta dicha fecha, lo que supone 41 días que, sumados a los 21 días (aplazamiento entre el 10 de enero y el 4 de febrero) hace un total de 62 días no imputables a la Administración.

Como se ha avanzado, las actuaciones inspectoras se inician el 17 de julio de 2014 y finalizan el 14 de septiembre de 2015, lo que supone un exceso de 59 días que, por tanto, queda neutralizado por los 62 días de dilaciones imputables al contribuyente.

*En definitiva, no se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, por lo que la tesis de la parte actora ha de ser desestimada."*

#### **QUINTO** Regularización practicada por la Inspección

Mediante sendos acuerdos de 16/09/2016, el Inspector Coordinador estimó en parte el recurso de reposición deducido contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM002 , porque contenía un error aritmético en el cómputo de los intereses de demora, reconociendo una cantidad a devolver adicional de 64,58 euros con intereses de demora resultando una devolución de 19.810,61 euros y desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el acto de liquidación derivado del acta de disconformidad A02/ NUM003 , por importe total de 68.889,26 euros, que resulta de los siguientes conceptos:

En euros 2010 2011

- derechos de imagen no declarados 40.000 80.000
- ingresos por arrendamiento no declarados 33.112,80 72.412,80
- valor de mercado de la operación vinculada 39.864,54 79.615
- derechos económicos 134.000 267.000
- comisiones de representación 13.271 177.000
- gastos no deducibles 37.526,69 163.143,05
- gastos financieros no deducibles 3.272,93

#### Detalle de la operación vinculada

La sociedad actora, Narcea Producciones y Promociones SL fue constituida el 19/09/2001 y se integraba en los ejercicios regularizados por Don Emiliano y su esposa, titulares cada uno de ellos del 34% y del 33% del capital social y el hijo de ambos Don Ismael que ostentaba el restante 33% del capital social

En estos ejercicios la actividad de la sociedad era la de gestionar los derechos económicos, las comisiones de representación y los derechos de imagen y TV del socio futbolista y el arrendamiento de inmuebles.

En cuanto a la cesión de los derechos de imagen del socio jugador de futbol, se ceden por este a la sociedad y por esta al Hércules CF a cambio de determinadas cantidades según contratos de 23/07/2008 y de 26/04/2011 a razón de 40.000 euros en 2010 y de 80.000 euros en 2011.

El socio cedente no percibe retribución alguna por la cesión.

Existe vinculación entre socio y sociedad

Los derechos cedidos por el jugador y los cedidos por la sociedad al Club son los mismos y la sociedad no aporta valor añadido de modo que la cesión se pudo hacer por el propio socio sin necesidad de que mediase aquella.

No resulta de aplicación la presunción del artículo 16.6 del RIS porque la sociedad carece de medios personales salvo el socio cedente al que no se retribuyó en cantidad alguna.

Para determinar el valor de mercado de la operación vinculada entre independientes la Inspección ha aplicado el método libre comprable del artículo 16.4.a) del TRLIS y ha tenido en cuenta los ingresos derivados de la cesión de los derechos de imagen al Hércules y los porcentajes que representan en la totalidad de los ingresos obtenidos por la sociedad y en el mismo porcentaje los gastos necesarios para su obtención con el siguiente resultado:

En 2010 los 40.000 euros representan el 15,41% de los ingresos de la sociedad y los 80.000 euros representan el 12,33% de los ingresos de la sociedad en 2011.

Los gastos necesarios para su obtención en los mismos porcentajes ascienden a 315,46 euros en 2010 y a 385 euros en 2011.

El valor de mercado queda fijado en 39.684,54 euros en 2010 y en 79.615 euros en 2011.

En cuando al resto de la regularización en la resolución del recurso de reposición se razona por la Inspección:

*"El obligado manifiesta que no deben computarse como rendimientos de trabajo de D. Ismael las cantidades satisfechas por el Hércules Club de Fútbol en concepto de comisiones de representación. Aduce que dichos cobros no corresponden a comisiones por representación sino a una supuesta actuación de mediación de la*



sociedad para facilitar la celebración de contratos entre el Hércules y potenciales jugadores, los cuales estarían representados por sus correspondientes representantes.

Sin embargo, ello no es así. Tal y como ha manifestado la propia sociedad en el curso del procedimiento, en los años comprobados no hubo ingresos por mediación en la contratación de jugadores. Así se manifiesta en el escrito presentado por la sociedad que acompaña a la diligencia 4. Además, las facturas 02/2010 de fecha 01/10/2010, 01/2011 de fecha 14/01/2011, 02/2011 de fecha 23/02/2011 y 03/2011 de fecha 29/03/2011 son claras, refiriéndose a comisiones de representación, y se corresponden con lo manifestado por el obligado en el curso del procedimiento.

De la documentación obrante en el expediente se concluye que D. Emiliano, padre del jugador de fútbol D. Ismael, es el agente del jugador y que las comisiones satisfechas por el Hércules son las comisiones devengadas por la representación del jugador por su padre en su contratación con el Club. Se trata, por tanto, de pagos efectuados por el club en nombre del jugador. Estas constituyen una mayor retribución del jugador pues constituyen el abono de las comisiones que deberían pagarse por el citado jugador a su agente representante.

El artículo 17.1 de la LIRPF señala que "1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

De acuerdo con lo anterior, la cantidad de 15.659,78€ (13.271 euros + IVA) pagados en 2010, y los 208.860 € (177.000 euros + IVA) pagados en 2011 por el club por comisiones de representación tienen la consideración de rendimientos del trabajo personal para D. Ismael, debiendo integrarse en la base imponible del IRPF.

El hecho de que no se haya aportado a la Inspección un contrato en el que expresamente se establezca que el Club está obligado a abonar las comisiones de representación del jugador por su agente no supone que el Club no esté obligado a ello. Es más, cuando lo hace es porque está obligado a ello. En todo caso, en ningún momento se ha aportado prueba alguna de que el pago se haya hecho en concepto de una supuesta mediación. Antes bien, y como ya ha quedado expuesto, el concepto por el que se abonan las facturas es por comisiones de representación.

Por otra parte, y en contra de lo alegado, la calificación como rendimiento de trabajo de D. Ismael de los pagos efectuados por el club en su nombre por comisiones de representación, no supone que deban computarse en la liquidación de D. Ismael las retenciones que debieron practicarse.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sentencias de 4 de noviembre de 2010 (Rec. no 4366/2005) y 2 de diciembre de 2010 (Rec. no 331/2006), entre otras, ha señalado que el derecho del perceptor de unas rentas a deducirse la retención que debiera haberle practicado el pagador, hay que situarlo al tiempo de formularse por aquél la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho derecho dentro de un procedimiento de regularización que le haya sido incoado por la Administración tributaria. En este sentido dispone:

"El precepto [se refiere al artículo 101.5 del TRLIRPF, que tiene la misma redacción que el actual artículo 99.5 de la LIRPF], integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y recogido tras la regulación de la "obligación de declarar (artículo 96) y de la "autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no del mismo sujeto cuando con posterioridad se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal, con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio su naturaleza extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar".

De acuerdo con lo anterior, el derecho del perceptor a deducirse la retención que debiera haber practicado el retenedor no puede invocarse al tiempo de practicar las actuaciones de comprobación e inspección por la Administración tributaria.

En todo caso, y sin perjuicio de lo anterior, el último párrafo del artículo 99.5 de la LIRPF exige para poder computar por el perceptor de una renta la retención que debió ser practicada y no se hizo que la retención no practicada lo haya sido por causa imputable al retenedor.

De acuerdo con lo anterior, la Ley 35/2006 sólo permite descontar la deuda tributaria en el caso de que la falta de retención se deba al retenedor, de lo que cabe deducir, a sensu contrario, que en caso de deberse a ambos, no cabe descontar cantidad alguna.

En el presente caso, la causa de la falta de retención no solo se encuentra en sede del club pagador, sino también en sede de don Ismael, en la medida en que D. Emiliano es el agente del jugador.



Siendo la falta de retención imputable no sólo al obligado a retener sino también y de forma cualificada al perceptor, tampoco procede por este motivo minorar la cuota del obligado tributario en el importe de las retenciones que en su día debieron practicarse e ingresarse.

Por otra parte, el obligado alega una incongruencia entre las cantidades que se han imputado como mayor rendimiento de trabajo de D. Ismael y las regularizadas en sede del obligado tributario. La incongruencia que aduce el obligado no es tal. Se han computado como rendimientos de trabajo del jugador el importe total pagado por el club por las comisiones de representación, es decir, incluido el IVA correspondiente al servicio prestado por el agente, y ello pues constituyen los importes que deberían pagarse por el citado jugador a su agente representante y que han sido pagados por el Club en nombre del jugador. En sede del obligado se han minorado los ingresos que fueron declarados. Por tanto, las cantidades que son regularizadas como mayor rendimiento de trabajo de D. Ismael y las regularizadas en sede del obligado son correctas, habiéndose explicado tanto en el acta como los acuerdos de liquidación dictados las cantidades que se regularizaban y su desglose, lo que conocen perfectamente D. Ismael y el obligado.

En cuanto a los gastos contabilizados en la cuenta 627000, que comprende gastos en restaurantes, bares de copras, por tabaco etc., los contabilizados en la cuenta 6270001 que comprende billetes de tren y estancias en hoteles, y los contabilizados por combustible o aparcamiento que fueron regularizados por la Inspección, el obligado alega que se trata de gastos deducibles por cuanto son gastos incurridos en la actividad de mediación que según manifiestan efectúa la sociedad.

Sin embargo, se trata de meras manifestaciones que en modo alguno pueden tenerse por acreditadas. No se ha aportado prueba alguna que acredite que los gastos deducidos se encontraban afectos a actividad alguna desarrollada por la sociedad, y atendiendo a su concepto, puede tratarse perfectamente de gastos personales de los socios de la entidad.

En cuanto a los supuestos gastos por obras que fueron regularizados en el acuerdo de liquidación, aduce el obligado que es la Administración la que tiene que probar que las obras no fueron realizadas. Sin embargo, ello no es así. En virtud de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, es el obligado tributario el que tiene la carga de la prueba de los gastos que pretende deducir. Así lo confirma la jurisprudencia y las resoluciones administrativas. En este sentido, la Resolución de 2 de marzo de 2006 del Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, establece que:

"Por otro lado, son reiterados los pronunciamientos judiciales (v. gr. STS 16-11-1977 ; STS 30- 09-1988 ; STS 27-02-1989 ; STS 25-01-1995 ; STS 01-10-1997 ) que, en función de lo establecido en los artículos 114.1 de la Ley 230/1963 (LGT/1963 ), General Tributaria (<< Tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo >> ), sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc."

La documentación aportada por el obligado en el curso de las actuaciones no acredita la realidad de los supuestos gastos que el obligado pretende deducir. Por ello, no procede admitir su deducción. En este sentido nos remitimos a lo establecido en el acuerdo de liquidación.

En cuanto a las cuotas de IVA deducidas como mayor gasto regularizadas por la Inspección, alega que se trata de cuotas de gastos incurridos en la actividad de mediación que según manifiestan efectúa la sociedad.

Como ya se ha señalado anteriormente, se trata de meras manifestaciones que en modo alguno pueden tenerse por acreditadas. No se ha aportado prueba alguna que acredite que los gastos deducidos se encontraban afectos a actividad alguna desarrollada por la sociedad.

Manifiesta también el obligado que no comparte la regularización de la Inspección en materia de derechos de imagen y la relativa a los derechos económicos pero no aduce argumento alguno al respecto. La Inspección se ratifica en la regularización efectuada por ser conforme a Derecho. En este sentido nos remitimos al contenido de los acuerdos de liquidación dictados por el Impuesto sobre Sociedades de la entidad.

Por último, el obligado alega que no existe coincidencia entre el importe de la liquidación contenida en el acuerdo de liquidación en el que se regulariza la operación vinculada existente entre la sociedad Narcea Producciones y Promociones, S.L. y D. Ismael (acuerdo con número de referencia A23- NUM002 ) y el importe que por esta se ha trasladado al acuerdo de liquidación que contiene la regularización total efectuada (acuerdo con número de referencia A23- NUM003 ).





*Sin embargo, ello no es así. Tal y como se hace constar en el acuerdo de liquidación que contiene la regularización por la operación vinculada existente entre la sociedad Narcea Producciones y Promociones, S.L. y D. Ismael (acuerdo con número de referencia A23- NUM002 ), con respecto al ejercicio 2010 resulta una cuota a ingresar por importe de 78,86 euros y con respecto al ejercicio 2011 una cuota a devolver por importe de 19.903,75 euros. Estos importes son los que han sido trasladados a la liquidación contenida en el acuerdo de liquidación que contiene la regularización total efectuada. A continuación se recoge el cuadro final de la liquidación contenida en el acuerdo de liquidación en el que contiene la regularización total efectuada."*

**SEXTO** La cuestión de la incorrecta calificación de las comisiones de representación satisfechas por el club Hércules CF SAD al socio de la recurrente, futbolista profesional como rendimientos de trabajo del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, debe plantearse y dirimirse en sede del IRPF del socio futbolista profesional y lo mismo si son deducibles o no las retenciones que debieron practicarse conforme a la correcta interpretación que deba darse al artículo 99.5 de la misma Ley 35/2006.

En cualquier caso, el socio futbolista tenía una relación laboral con el club de fútbol Hércules y no se ha acreditado ante la Inspección ni un solo acto de intermediación en la contratación de jugadores por la sociedad actora.

**SEPTIMO A)** Normas del Impuesto sobre operaciones vinculadas

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, aplicable en los ejercicios fiscales de 2010 y 2011, dispone en el artículo 41 que *la valoración de las operaciones entre personas y entidades vínculo hadas 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 .*

En virtud de la remisión que contiene el artículo anterior, debe tenerse en cuenta el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que prevé:

#### **Artículo 16 Operaciones vinculadas**

**1.1. °** *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.*

**2. °** *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.** *Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.*

**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 ciento 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 ciento 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.*

*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 ciento, o al 1 por ciento 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.*

**4.1. °** *Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:*

- a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.*
- b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.*
- c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.*

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

- a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.*
- b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.*

**5.** *La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.*



Quando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

**6.** La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

**a)** Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

**b)** La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

**c)** El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

**7.** Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

**8.** En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

**9.** Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

**1.º** La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

**2.º** Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria,



se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones. Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirán el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

**3.º** La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

**4.º** Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

**5.º** Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

#### B) Operación vinculada

La sociedad actora, Narcea Producciones y Promociones, S.L., constituida el 19/09/2021 según la correspondiente escritura pública, en los ejercicios comprobados tenía como socios al matrimonio constituido por Don Emiliano y Doña Filomena, titulares respectivamente del 34% y del 33% del capital social y el hijo de ambos, Don Ismael, futbolista profesional, que tenía una relación laboral con el club de fútbol Hércules CF SAD de Alicante.

En esos mismos periodos impositivos la sociedad recurrente gestionó los derechos económicos, las comisiones de representación y los derechos de imagen y TV de su socio futbolista profesional y el arrendamiento de los inmuebles de los que era titular.

En relación a los derechos de imagen y TV del socio futbolista, la Inspección consideró, correctamente a nuestro parecer, que existía una operación vinculada entre la sociedad actora y su socio jugador profesional de fútbol, pues a los efectos del artículo 16.3.a) del TRLIS se produjo una cesión de tales derechos del socio a la sociedad actora sin contraprestación y una segunda cesión de los mismos derechos a cambio de una contraprestación pactada por la mercantil recurrente con el club de fútbol del que era empleado laboral el mismo socio y cuya cuantía dependía de que el club estuviera en segunda o en primera división, según los contratos aportados de 23/07/2008 y de 26/04/2011, de los que se desprende que la sociedad actora y el socio Don Emiliano representaban los intereses del futbolista.

En contraprestación a la cesión, el club de fútbol Hércules pagó las cantidades de 40.000 euros en 2010 y 80.000 euros en 2011.

La sociedad se limitó a percibir estas cantidades pero sin añadir valor alguno, por lo que la cesión pudo hacerse directamente por el socio futbolista sin la intermediación de la sociedad recurrente.

De manera que mediante la sociedad interpuesta, la operación vinculada subyacente y el incumplimiento de las normas sobre valoración a precio de mercado entre independientes de las operaciones vinculadas, se han puesto de manifiesto la ventaja fiscal como única finalidad perseguida y el perjuicio para la Hacienda Pública.

Como dice la Inspección se produce un remansamiento de rentas, ya que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, que es la verdadera titular y cedente de sus derechos de imagen y TV, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad económica profesional y también en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad de la abogacía e incluso de carácter privado, por lo que no se ha producido, en ningún caso, un supuesto de economía de opción.

La Inspección corrigió esta situación a resultas de la regularización de la operación vinculada mediante la imputación al socio de los ingresos correspondientes que la sociedad actora se había atribuido como propios.

Y en cuanto a la alegación de la legitimidad de las sociedades de profesionales la misma parte recurrente reconoce, que una sociedad de profesionales integrada por varios socios puede adoptar alguna de las formas societarias para actuar en el tráfico mercantil conforme a la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales, que



se invoca, pero lo que no está amparado es que se constituya una sociedad sin que añada nada a la cesión de los derechos de imagen y TV con una finalidad de elusión fiscal como mera pantalla o sociedad instrumental interpuesta.

C) Valoración de la operación vinculada.

De conformidad con el artículo 16.1.1º y 2º y 4.1º.a) del TRLIS, las operaciones vinculadas se valorarán a precio de mercado entre partes independientes en condiciones de libre competencia y esto permite a la Administración tributaria la comprobación de dicha valoración y realizar las correcciones valorativas respecto de operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades al IRPF y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que correspondan, con el límite de no determinar una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado y el valor que se fije es vinculante para aquella en relación al resto de las personas o entidades vinculadas.

En este caso se ha producido una menor tributación que la que hubiera resultado de valorarse la operación a precio de mercado, considerando que no hubo retribución alguna por la sociedad al socio por la cesión de sus derechos de imagen y TV frente al valor satisfecho por el club de fútbol a la sociedad actora por dicha cesión.

En relación a la valoración propiamente dicha, entre los medios que para este fin recoge la Ley, se encuentra el método del precio libre comprable, artículo 4.1º.a) del TRLIS, que en este caso ha sido aplicado por la Inspección, tomando como valor de la operación los importes percibidos por la cesión de los derechos de imagen y TV deduciendo los gastos necesarios para su obtención, teniendo en cuenta el porcentaje que representaban las cantidades satisfechas por el Hércules por la cesión respecto del total de los ingresos obtenidos por la sociedad y de la totalidad de los gastos.

La Inspección, a nuestro parecer correctamente, después de analizar las peculiaridades del servicio prestado, que atiende las cualidades personales del socio y es la razón de que el servicio se contrate, la asunción por el socio del servicio y de los riesgos principales y las características del mercado, aplica el método previsto por el artículo 16.4.1º.a) del TRLIS, tomando como valor de mercado entre partes independientes y en libre competencia los importes percibidos por la sociedad que fueron pactados con el Hércules para la cesión de los derechos de imagen y TV del socio futbolista profesional por corregidos con la deducción de los gastos que eran necesarios para su obtención, debidamente acreditados, sin que en este caso pudiera aplicarse la presunción de haber sido valorada la operación a precio de mercado al no cumplirse los requisitos que establece el artículo 16.6 del RIS, pues la sociedad carecía de los medios materiales y humanos para la prestación de los servicios más allá del socio y no retribuyó a este en cantidad alguna por tal cesión.

Este método de valoración como ha sido aplicado por la Administración tributaria satisface las directrices de la OCDE de 22/0/2010 en materia de precios de transferencia, al haberse tenido en cuenta las características de los servicios, las funciones y los riesgos asumidos por las partes, las cláusulas contractuales de las operaciones y las circunstancias económicas de mercado.

Según la recurrente el método de valoración aplicado no satisface las exigencias de comparabilidad del método del artículo 16.4.a), porque no se toma término de comparación alguno, sin embargo se trata del valor acordado entre partes independientes consistente en la cantidad que cada año el club de fútbol estaba dispuesto a pagar por la cesión de los derechos de imagen y TV del futbolista, persona única a esos efectos sin comparable alguno.

Además la calificación jurídica que hace la Inspección del negocio realizado como operación vinculada es correcta como se ha visto a los efectos del artículo 13 de la Ley 58/2003 y no era preciso acudir a la figura de la simulación relativa del artículo 16 de la misma Ley, que requiere una apariencia de negocio distinto del real y querido por las partes ni al conflicto en la aplicación de la norma, cuyos requisitos no concurren dado el tenor del artículo 15 de la misma Ley, que exige que se trate de negocios notoriamente artificiosos o impropios para el resultado obtenido y que no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos el ahorro fiscal y de los efectos de los negocios usuales o propios.

**OCTAVO** El artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que: "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En este caso procede la imposición de las costas procesales a la parte recurrente a consecuencia de la desestimación de sus pretensiones.



A efectos del número 4 del artículo anterior la imposición de costas se fija en la cifra máxima por todos los conceptos de 2.000 euros más IVA en caso de devengo de este impuesto conforme al artículo 243.2 de la LEC, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas y sin perjuicio de las costas que hubieran podido imponerse a las partes durante la tramitación del procedimiento.

## FALLAMOS

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso- administrativo número interpuesto por la representación procesal de la entidad Narcea Producciones y Promociones, S.L., contra la resolución de 29/10/2019, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001 , respectivamente interpuestas contra acuerdos confirmados en reposición de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante los que se practica, a la entidad aquí recurrente, las liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, derivadas de las actas de disconformidad A02- NUM002 , que recoge la corrección valorativa de la operación vinculada y A02- NUM003 , relativa a toda la regularización practicada, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace imposición de las costas procesales a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0030-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0030-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.