
Sentencia de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 16 de Abril de 2012

Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Número de Recurso: 2659/2008

Procedimiento: RECURSO CASACIÓN

Fecha de Resolución: 16 de Abril de 2012

Emisor: Tribunal Supremo - Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo

Id. vLex: VLEX-367852810

<http://vlex.com/vid/renta-personas-imagen-futbolista-capital-367852810>

Resumen

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. DERECHO DE IMAGEN. FUTBOLISTA. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO. El objeto de litigio se centra en la atribución a las sumas satisfechas por el Real Madrid Club de Fútbol a la entidad residente en los Países Bajos, Garondial Holdings, BV, en concepto de derecho de imagen del futbolista, con ocasión de su contratación como jugador del Club, de la condición de rendimientos del capital mobiliario obtenidos por dicho deportista. La queja del futbolista carece de todo fundamento. Se lamenta de que se le atribuye un rendimiento que no le corresponde por tratarse de la retribución percibida por una sociedad domiciliada en los Países Bajos, titular de sus derechos de imagen. Sin embargo, no aclara el motivo fundamental por el que, tanto la Administración tributaria como la sentencia de instancia, le imputan el rendimiento; nos referimos a la persona física o jurídica destinataria o beneficiaria última del rendimiento pagado por el Real Madrid por los derechos de imagen. Efectivamente, la sociedad Garondial Holdings, BV, pertenece a compañías establecidas en las Antillas Holandesas, territorio que estaba calificado como paraíso fiscal por el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991. Esta circunstancia provocó el que la Administración tributaria española careciera de la información suficiente para saber quién estaba realmente detrás de la sociedad perceptora del rendimiento. La presunción ex lege en la atribución de los rendimientos al futbolista, no sólo no es contraria al artículo 31.1 de la Constitución, sino que responde al principio de capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo y a un sistema fiscal justo. El recurrente se queda en la mera apariencia de la trama societaria sin contradecir los motivos y razones fácticas por las que se le practicó la liquidación y que justificaron la imputación de los rendimientos. No se hace lugar al recurso de casación.

Original

Impuesto sobre la renta de las personas físicas.- Base imponible.- Clubes de fútbol.- Cantidades satisfechas en concepto de derechos de imagen de sus jugadores.- Cantidades pagadas a sociedades a las que los jugadores han cedido dichos derechos.- Rendimientos de capital mobiliario.- Improcedencia del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.- No resulta contrario a la libertad de establecimiento en el seno de la Unión Europea.

Texto

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Abril de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 2659/08, interpuesto por don Guillermo , representado por el procurador don Jacinto Gómez Simón, contra la sentencia dictada el 13 de febrero de 2008 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 322/06 , relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 1998. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso- administrativo promovido por don Guillermo contra la resolución aprobada el 27 de julio de 2006 por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Esta resolución ratificó en alzada la pronunciada el 19 de octubre de 2003 por el Tribunal Regional de Madrid, que declaró no haber lugar a la reclamación económico-administrativa instada contra la liquidación provisional practicada por la Administración de Alcobendas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1998, por importe de 258.962,21 euros.

(1) La Audiencia Nacional, estructura su sentencia en once fundamentos de derecho. Tras la identificación del acto impugnado, en el segundo de los razonamientos reproduce el contenido de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central. En el tercero recoge íntegramente la demanda con los motivos alegados por el recurrente. El cuarto plasma la oposición al recurso contencioso-administrativo del abogado del Estado. En el quinto cita y recoge la literalidad del régimen jurídico de la [Ley 13/1996, de 30 de diciembre](#), de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre). En el sexto vuelve a recordar la actuación llevada por la Administración tributaria, extremo del que ya se ocupó en el fundamento segundo al transcribir la resolución del órgano de revisión de la Administración. El séptimo fundamento se refiere a lo que los jueces a quo llaman prueba incorporada al proceso contencioso-administrativo, consistente en el resultado de la información fiscal

solicitada por la Agencia Tributaria a las autoridades fiscales de los Países Bajos.

(2) La Sala de instancia en el octavo fundamento de su sentencia afirma que:

«Lo hasta ahora expuesto permite considerar que la liquidación provisional originariamente impugnada es ajustada a derecho (sic). Porque el obligado tributario, al formular declaración-liquidación por el IRPF (ejercicio 1998), omitió consignar los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, con arreglo al art. 37.3 g) de la Ley 18/1991 , en relación con el art. 2, Tres, de la Ley 13/1996 . Y ello, puesto que a tenor de este precepto, las personas físicas sujetas por obligación personal de contribuir están obligadas a incluir conforme al subapartado 10 del mismo ["10. La inclusión prevista en el apartado uno de esta norma será de aplicación a partir de 1 de enero de 1997. No obstante, dicha inclusión no será aplicable a las rentas que se devenguen entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1997, siempre que dicho devengo se hubiese producido al amparo de contratos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 1997"] en su base imponible del IRPF la cantidad a que se refiere el subapartado tres ["3. La cantidad a incluir en la base imponible 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 la letra c) del apartado uno por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado nueve 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 la letra 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 fuese residente en territorio español"], por el hecho de haber cedido aquel derecho a otra entidad (residente o no, como en el caso acontece), de prestar sus servicios a otra entidad (Real Madrid C.F.) en el marco de una relación laboral, cuya entidad obtuvo mediante contrato con otra entidad no residente (Garondial Holding BV) la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del obligado tributario.»

(3) Argumenta en el siguiente fundamento (el noveno) que las alegaciones contenidas en la demanda no desvirtúan el acto impugnado; para ello se remite a la sentencia de esta Sala de 25 de enero de 1999 (casación 76/98) y a las dictadas por la propia Audiencia Nacional, Sección Segunda, el 1 de febrero de 2007 (recurso 244/04) y el 26 de abril de 2007 (recurso 1089/03).

(4) En cuanto a la pretensión del Sr. Guillermo respecto de la vulneración del principio de libertad del establecimiento del artículo 43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (versión consolidada publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea, serie C, nº 321, de 29 de diciembre de 2006, p. 37), se remite en el fundamento décimo a lo dicho en la sentencia de la Sala de instancia de 3 de marzo de 2006 (recurso 531/04). La respuesta a la solicitud de que se plantease por la Sala cuestión de inconstitucionalidad, para rechazarla, se apoya en lo dicho por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de enero de 2000 (sin mayores referencias).

SEGUNDO .- Don Guillermo preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 27 de junio de 2008, en el que invocó dos motivos de casación, al amparo del [artículo 88.1.d\)](#) de la [Ley 29/1998, de 13 de julio](#) , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1) En primer lugar, considera conculcados los artículos [9.3](#) , [14](#) y [31.1](#) de la [Constitución española](#) , solicitando a la Sala que promueva cuestión de inconstitucionalidad.

Los argumentos que aduce se dirigen a combatir la legalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen establecido a partir de 1 de julio de 1997 por el punto 10 del apartado 3 del [artículo 2](#) de la [Ley 13/1996](#) , posteriormente recogido en el [artículo 76](#) de la [Ley 40/1998, de 9 de diciembre](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), bien porque vulnera la capacidad contributiva ([artículo 31.1](#) de la [Constitución](#)), bien porque resulta arbitrario ([artículo 9.3](#) de la [Constitución](#)).

Sostiene que el sistema de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen resulta claramente inconstitucional. Infringe el principio de capacidad contributiva, al hacer tributar al jugador por la renta de otra persona (el cesionario). Esto es así, con mayor razón, en la imposición sobre la renta. Sin embargo, en el caso que nos ocupa no existe siquiera una renta potencial del jugador, que ha cedido sus derechos y, pese a ello, se le imputan derechos de imagen que perciben y hacen suyos definitivamente otras personas. Cita en apoyo de su razonamiento el fundamento jurídico 7º de la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero . También considera que se infringe la prohibición de arbitrariedad.

Recuerda que, dentro de la prudencia que viene caracterizando la jurisprudencia constitucional, no se ha renunciado a un mínimo análisis desde la perspectiva de la interdicción de la arbitrariedad, que viene centrándose en verificar si el precepto de que se trate encierra o no una discriminación. Trae a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 51/1982, de 19 de julio , que declaró arbitraria, y por tanto inconstitucional, la norma final del [artículo 137](#) de la [Ley de Procedimiento Laboral](#) , aprobada por Decreto legislativo 1568/1980, de 13 de junio'>Real Decreto legislativo 1568/1980, de 13 de junio

(BOE de 30 de julio), que establecía que no se daría recurso contra las sentencias que pusieran fin a los procesos en materia de clasificación laboral.

En el caso que nos ocupa resulta evidente que se está creando un supuesto de hecho singular (el de asalariado cuya imagen ha sido cedida a un tercero), que no resulta de los hechos e implica discriminación frente a los no asalariados (a los que se permite ceder su imagen libremente sin penalización fiscal alguna). Adicionalmente, cuando el pago se realiza a un no residente (como en el caso que nos ocupa, pues Garondial Holdings se encuentra establecida en los Países Bajos), el apartado 3 en relación con el 9 del [artículo 2.3 Ley 13/1996](#) ordena incluir en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al jugador la contraprestación

satisfecha por los derechos de imagen más el ingreso a cuenta que reglamentariamente se establezca, lo que resulta especialmente sorprendente en un contexto de supresión expresa de la elevación al íntegro con carácter general, que operó la citada Ley.

En estos casos, no sólo se está obligando al jugador residente a tributar por una renta de otro (el no residente que percibe los derechos de imagen) con el que puede no tener vinculación, sino que además se le está obligando a tributar por una renta superior a la pactada por el club con el cesionario de los derechos de imagen.

Destaca que el Real Madrid Club de Fútbol no puede recuperar ni resarcirse del ingreso a cuenta realizado, pues ni la Ley prevé expresamente el reembolso de dicha cantidad, ni existe posibilidad jurídica alguna de obtener dicho reembolso.

2) En segundo lugar, sostiene que se ha vulnerado del artículo 43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, precepto que prohíbe "las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro".

Afirma que el sistema de imputación de rentas por derechos de imagen establecido por la [Ley 13/1996](#) vulnera el principio de libertad de establecimiento de la Unión Europea, razón por la cual la Sala de la Audiencia Nacional debió aplicar directamente dicho precepto. Considera que la jurisprudencia es clara en este aspecto y corresponde al tribunal nacional determinar si vulnera o no la libertad de establecimiento de una entidad deportiva. En nuestro caso, el Real Madrid asume un sobre-coste fiscal del 15 por ciento en concepto de ingreso a cuenta si contrata a una sociedad residente en otro Estado de la Unión Europea que si lo hace con una sociedad nacional. Es evidente que existe una discriminación objetiva por lugar de residencia.

La jurisprudencia también ha establecido que no figura entre las razones mencionadas en el artículo 46, ni entre las razones imperiosas de interés público, una presunción general de evasión o de fraude fiscal y, menos aún, que dicha presunción general de fraude pueda estar basada únicamente en la residencia de una sociedad en otro Estado miembro.

Afirma que esta incompatibilidad ha sido reconocida por el propio legislador español y trae a colación la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00), que se pronunció sobre el régimen de subcapitalización y la transparencia fiscal internacional, al objeto de declarar expresamente la inaplicabilidad de estos regímenes en el caso de sociedades residentes en otros Estados miembros. Considera que la "transparencia forzosa internacional", como califica al supuesto de autos, resulta igualmente incompatible con los convenios de doble imposición (y no sólo con el ordenamiento comunitario), pues dichos convenios establecen que las rentas empresariales sólo son gravables en España si se obtienen a través de un establecimiento permanente. Y el régimen de transparencia fiscal internacional [tanto el general del [artículo 121](#) de la [Ley 43/1995](#),

de 27 de diciembre , del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 29 de diciembre) como el específico para los derechos de imagen] supone gravar en España una renta obtenida en el otro Estado por una entidad residente en el mismo.

TERCERO .- El abogado del Estado se opuso al recurso en escrito fechado el 16 de febrero de 2009, en el que interesó su desestimación.

Recuerda que el caso de autos es típico de la llamada ingeniería financiera con fines de elusión fiscal, si bien en este caso la operación de ingeniería, aunque frecuente, es muy poco sofisticada, debiendo calificarse, sin ánimo ofensivo, de burla. Asevera que ya ha visto muchas operaciones similares en las cuales un jugador de fútbol contrata con el club dos tipos de retribuciones, una estrictamente por su actividad deportiva, y otra por el uso o aprovechamiento de su imagen, constituyendo esta segunda parte una porción notable y destacada de su retribución, pero en vez de cobrar directamente ambas retribuciones del club, que es quien en definitiva recibe ambos servicios, el deportivo y el real o supuesto de la imagen, se cobra directamente del club sólo la retribución deportiva, mientras que se hace una cesión de los derechos de imagen a una sociedad extranjera opaca.

La ley, en definitiva, lo que ha venido es a aclarar que las operaciones de esta naturaleza no permiten ese fraccionamiento en perjuicio de la Hacienda Pública. No contempla ninguna discriminación para extranjeros, y establece el mismo régimen tanto si la sociedad a la que se cede la imagen es residente como si no lo es, lo que destruye la supuesta fase fáctica de esa hipotética discriminación.

CUARTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación 17 de marzo de 2009, fijándose al efecto el día 11 de abril de 2012, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

PRIMERO .- Este recurso de casación se dirige contra la sentencia dictada el 13 de febrero de 2008 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , desestimando el recurso entablado contra la resolución aprobada el 27 de julio de 2006 por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Esta resolución había ratificado en alzada la pronunciada el 19 de octubre de 2003 por el Tribunal Regional de Madrid, que declaró no haber lugar a la reclamación económico-administrativa instada contra la liquidación provisional practicada por la Administración de Alcobendas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1998.

El objeto de litigio se centra en la atribución a las sumas satisfechas por el Real Madrid Club de Fútbol a la entidad residente en los Países Bajos, Garondial Holdings, BV, en concepto de derecho de imagen de don Guillermo , con ocasión de su contratación como jugador del Club, de la condición de rendimientos del capital

mobiliario obtenidos por dicho deportista.

El recurso se ancla en dos motivos de queja, ambos al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley esta jurisdicción . En primer lugar, se sostiene que el régimen jurídico introducido por la [Ley 13/1996](#) es contrario a los artículos [9.3](#) , [14](#) y [31.1](#) de la [Constitución española](#) , interesando que se promueva por la Sala cuestión de inconstitucionalidad. En segundo término, se afirma que el régimen jurídico es contrario al artículo 43 del Tratado de constitutivo de la Comunidad Europea [actualmente , artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea, serie C, nº 83, de 30 de marzo de 2010, p. 47)], puesto que supone una restricción a la libertad del establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.

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

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

Por lo tanto, el desenlace del presente litigio, al margen de los motivos de queja sustentados por el Sr. Guillermo , no puede diferir sustancialmente del alcanzado en anteriores ocasiones para supuestos semejantes. En nuestras sentencias de 25 de junio de 2008 (dos) [recursos de casación 3544/03, FJ 4 º, y 4560/03 , FJ 5º], 10 de julio de 2008 (casación 3770/03 , FJ 8º), 15 de septiembre de 2009 (casación 3766/03, FJ 4 º) y 19 de julio de 2010 (casación 3953/07 FJ 3º) hemos indicado que la explotación comercial de la imagen de los futbolistas se incardina en el seno de la relación laboral concertada entre el club y el jugador, por vincularse a la práctica

profesional, incorporándose las cantidades percibidas al concepto de salario recogido en el [artículo 26.1](#) del [Estatuto de los Trabajadores](#) [Texto Refundido aprobado por Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo]'>Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo

(BOE de 29 de marzo)], aun cuando fueran abonadas a una sociedad. Merecen, pues, la calificación de rentas del trabajo personal sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas, con retención en la fuente [[artículos 3.2.a \)](#) y [36.1](#) de la [Ley 44/1978](#)]; o, como ocurre en el presente caso, como rendimientos del capital mobiliario, en sede del jugador.

TERCERO . En cuanto a la primera de las quejas que deben ser abordadas en el presente recurso, podemos anticipar que el régimen jurídico que introdujo la [Ley 13/1996](#) respecto de los derechos de imagen, que más tarde fue recogido por las posteriores leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas, tanto la [Ley 40/1998](#), en su artículo 76, como la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#) (BOE de 29 de noviembre), en su artículo 92, no sólo resulta conforme a los cimientos del sistema impositivo plasmados en [nuestra Constitución](#) , sino que precisamente responden al principio de capacidad económica que predica su artículo 31.1.

Dentro de los regímenes especiales de imputación de rentas, entre los que se encuadran los derechos de imagen, el legislador regula situaciones que, bajo la apariencia de determinadas formas contractuales, podrían ocultar fuentes de renta y riqueza que de otra manera escaparían a su efectiva tributación o serían imputables a sujetos pasivos distintos de los que las obtuvieron.

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

La presunción ex lege en la atribución de los rendimientos al futbolista, como decíamos, no sólo no es contraria al [artículo 31.1](#) de la [Constitución](#) , sino que responde al principio de capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo y a un

sistema fiscal justo. El recurrente se queda en la mera apariencia de la trama societaria sin contradecir los motivos y razones fácticas por las que se le practicó la liquidación y que justificaron la imputación de los rendimientos.

CUARTO . No mejor suerte debe correr el segundo de los motivos de casación.

En primer lugar, el recurrente parece olvidar que el régimen establecido por la [Ley 13/1996](#) habría sido aplicado también si la sociedad perceptora hubiera sido residente en territorio español. La razón de ser de la norma no discrimina por residencia sino por la falta de información sobre la titularidad y el accionariado. Si la entidad titular de los derechos de imagen estuviera domiciliada en España, pero la distribución de las acciones y su propiedad fuera análoga a la de la entidad holandesa, la aplicación e interpretación de la Ley nacional hubiera sido idéntica.

En segundo lugar, la queja del recurrente está en función de la persona física del propio recurrente, que no ha acreditado que fuera residente comunitario cuando se produjeron los hechos.

En definitiva, no existe vulneración alguna de la libertad de establecimiento en el seno de la Unión Europea y, por ello, infracción del artículo 43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, ya que, de un lado, el Sr. Guillermo no acredita que tuviera la condición de ciudadano comunitario en la época de los hechos de este litigio y que, por ende, le fuera aplicable el mencionado precepto, sin que, de otro, se vislumbre ninguna discriminación por razón del lugar de establecimiento del perceptor de las rentas, pues el régimen jurídico que se aplica no viene determinado por ese lugar sino por la estructura societaria y su opacidad, cualquiera que fuese la residencia de la sociedad.

Lo dicho nos conduce a la desestimación de este segundo motivo, y con ello de todo el recurso de casación.

QUINTO .- En aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de nuestra jurisdicción, procede imponer las costas a la parte recurrente, con el límite de seis mil euros para los honorarios del abogado del Estado.

No ha lugar al recurso de casación interpuesto por don Guillermo contra la sentencia dictada el 13 de febrero de 2008 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 322/06 , condenando en costas al recurrente con la limitación establecida en el fundamento de derecho quinto.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

