



Roj: **SAN 2209/2022 - ECLI:ES:AN:2022:2209**

Id Cendoj: **28079230022022100335**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/05/2022**

Nº de Recurso: **580/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE FELIX MARTIN CORREDERA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000580 /2019

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 0010130/2019

**Demandante:** Cedro Esport SL

**Procurador:** DON FELIPE SEGUNDO JUANAS BLANCO

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA**

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintitrés de mayo de dos mil veintidós.

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha visto el recurso contencioso administrativo nº **580/2019** interpuesto por Cedro Esport SL, representada por el procurador don Felipe Segundo Juanas Blanco, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 11 de marzo de 2019 (R.G: 668-2017 y 920-2017), en resolución de los acuerdos de liquidación y sancionador dictados por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** La representación de Cedro Esport, SL interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de julio de 2018 (R.G.: 668-2017 y 920-2017), en resolución acumulada de las reclamaciones promovidas contra el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 7 de diciembre de 2016 de por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña derivado del Acta de disconformidad A02- NUM000 , por el concepto Impuesto sobre Sociedades, períodos 2013 y 2014 e importe a devolver 421.908,73 € (191.951,15 € por el ejercicio 2013 y 225.388,17 € por el ejercicio 2014) y contra el acuerdo de imposición de sanción derivado, dictado con fecha 12 de enero de 2017, con un importe de 516.206,25 €.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia por la que estimando el recurso «declare la nulidad de las liquidaciones efectuadas por la Inspección tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2009 a 2012».

**SEGUNDO.** La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos por la recurrente y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

**TERCERO.** Presentadas por las partes sus escritos de conclusiones; se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 19 de mayo de 2022, fecha en la que ha tenido lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. Hechos y antecedentes relevantes para resolver el recurso.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras de alcance general seguidas a Cedro Esport, SL en relación con el impuesto sobre sociedades, periodos 2013 y 2014, con fecha 7 de diciembre de 2016, la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña-sede Barcelona dictó acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad A02- NUM000 , del que resultaba un importe a devolver de 421.908,73 € (cuota a devolver 191.951,15 € por el ejercicio 2013 y 225.388,17 € por el ejercicio 2014).

Y con fecha 12 de enero de 2017, por el mismo órgano de la Agencia se impuso a la recurrente la sanción de 516.206,25 € (269.325,00 € correspondiente al período 2013 y 246.881 ,25 € correspondiente al período 2014).

Las regularizaciones se refieren a la valoración de las operaciones efectuadas entre el jugador de fútbol don Vicente y la entidad recurrente, a la que por contrato de 31 de octubre de 2008 el jugador cedió sus derechos de imagen, tanto como profesional futbolista como en su carácter de persona, a cambio de 1.600.000 €, a pagar en dieciséis anualidades que el deportista empezaría a cobrar cuando finalizara su actividad profesional como futbolista o cuando ambas partes así lo decidieran. De igual modo, las partes acordaron que la cesión tuviera efectos retroactivos desde el 1 de julio de 2008.

El señor Vicente era el administrador y titular del 51% del capital de Cedro Esport, SL, correspondiendo el otro 49% a su ex esposa, doña Inocencia , junto con él, administradora mancomunada.

El 2 de julio de 2008 Cedro Esport, SL cedió al FC Barcelona el uso comercial de los derechos de imagen del jugador vinculado a la vigencia del contrato laboral del futbolista, que había fichado por el mencionado club de fútbol mediante contrato firmado ese mismo día por cuatro temporadas, esto es, hasta el 30/06/2012. Por tal cesión se pactó un precio total de 3.180.000 €, a razón de 795.000 € por temporada, más 300.000 € en concepto de prima de cesión, más un variable en función de objetivos. Posteriormente, con fecha 23 de marzo de 2011, el señor Vicente renueva la relación con el FC Barcelona, suscribiéndose un nuevo contrato en el cual como derechos de imagen por la temporada 2012/2013 se pactaron 900.000 € y por la temporada 2013/2014, 1.050.000 €, más un variable por objetivos. De esta forma, durante el ejercicio 2013 la sociedad Cedro Esport, SL facturó por este concepto al club de fútbol la cantidad de 1.800.000 € y 1.650.000 € durante el ejercicio 2014.

Además, durante el período 2013 Cedro Esport SL facturó por la cesión de derechos de imagen, 493.900 € a la empresa ADIDAS, 11.000 € a la empresa CREATIVE, y 1.000,00 € a la empresa NOVA JIK. Y durante el período 2014, facturó por este concepto 474.496,00 € a ADIDAS, 10.016,03 € a SHINE PANINO y 65.723, 19 € a PROCTER (GILETTE).

Consideró la Inspección que la cesión de los derechos de imagen por parte de Don Vicente a la entidad CEDRO ESPORT S.L. para su explotación por aquella constituye una operación vinculada, por lo que procedía su valoración en los términos del artículo 16.1 TRLIS. El valor de mercado de la operación se cifró en 1.795.500 € en 2013 y en 1.645.875,00 € en 2014, calificándose tales rentas como rendimientos de capital



mobiliario a integrar en la base imponible general del señor Vicente y realizando en sede del socio un ajuste primario positivo de 1.795.500 € en 2013 y de 1.518.339,72 € en 2014. Efectuándose en consecuencia el correspondiente ajuste de signo contrario en la sociedad ahora recurrente.

Con fecha 28-07-2016 se extendió Acta de disconformidad A02- NUM000 derivada de la valoración a valor de mercado de la operación vinculada dando lugar al Acuerdo de liquidación dictado con fecha 7 de diciembre de 2016 el que resultaba un importe a devolver de 421.908,73 €.

Para cada período comprobado, se realizaron los siguientes ajustes primario y secundario en la base imponible declarada:

Para el período 2013, un ajuste primario de -1.795.500,00, y un ajuste secundario de 897.750,00 €.

Para el período 2014, un ajuste primario de -1.645.875,00 y un ajuste secundario de 822.937,50 €.

Asimismo, fue tramitado expediente sancionador, en el que recayó resolución con fecha 12 de enero de 2017, por la que se imponía a la recurrente una multa de 516.206,25 €, como responsable de una infracción tributaria grave.

Impugnados ante el TEAC los acuerdos de liquidación y sancionador, se dictó la reclamación objeto de nuestro examen, en la que se estima la reclamación únicamente en lo referente a la sanción, la cual es anulada por el órgano de revisión al considerar que no puede considerarse acreditado que la obligada tributaria haya incurrido en la conducta por la que fue sancionada. Trasladadas a los antecedentes las pretensiones de la recurrente, las cuestiones suscitadas por la recurrente son las siguientes:

Primera: La valoración de los derechos de imagen.

Segunda: La correcta aplicación de la "Regla 85/15 contenida en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tercera: La calificación por la Inspección de los servicios prestados por Cedro Esport, SL en relación con el FCB como de «bajo valor añadido».

Cuarta: Los métodos utilizados para la corrección del valor: La actividad de negociación y contratación realizada por CEDRO con respecto a todos los clientes de la sociedad, excepto con el principal de ellos que es el FCB, por un lado y la labor de apoyo que CEDRO presta a Vicente respecto de los derechos de imagen cedidos al FCB.

Quinta: La falta de motivación de la determinación del valor de mercado y la corrección de la valoración efectuada por el obligado.

Sexta: La improcedencia de los ajustes primario y secundario derivados de la corrección valorativa.

### **SEGUNDO. Consideración preliminar.**

Hemos de dar preferencia en nuestro examen al debate suscitado respecto a la aplicación de la "Regla 85/15 contenida en el artículo 92 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física". Esta Sala ha formado criterio sobre la materia en sentencias de 25 de febrero y 16, 21 y 28 de marzo, todas de 2022 (recursos 605/2019, 604/2019, 275/2019 y 574/2019, respectivamente) y otras posteriores, cuyos argumentos debemos reiterar por razones de igualdad y seguridad jurídica y a los que nos remitimos. Se trata en ellas igualmente de la explotación de derechos de imagen de otros jugadores del mismo club de fútbol en los que, al igual que aquí sucede, se había aplicado el régimen de las operaciones entre personas o entidades vinculadas del artículo 16 TRLIS a las cantidades percibidas del Club por las sociedades cesionarias de los derechos de imagen por el jugador, que la Sala consideró incorrecto.

La argumentación de la Sala a este respecto, expresada en el fundamento tercero de la sentencia de 25 de febrero de 2022 (recurso 605/2019) fue la siguiente:

«El artículo 92 de la Ley 35/2006 establece:

*"1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:*

*a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.*

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



c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

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 periodo impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto. (...)"

Conclusiones.

Afirma la recurrente que la Administración ha aplicado incorrectamente el artículo 92 antes citado, pues el régimen de imputación de rentas que se contempla en el citado artículo 92 de la LIRPF -que en síntesis y bajo determinados condicionantes implica unificar la calificación fiscal de todas las rentas satisfechas por el empleador bajo el paraguas de los rendimientos imputables al propio empleado-, no despliega sus efectos cuando, entre otros requisitos, no se sobrepase el umbral que se contempla en su apartado segundo, esto es, cuando las retribuciones pactadas entre el empleador (FCB) y la entidad cesionaria de los derechos de imagen del empleado (...), en concepto de cesión de los derechos de imagen del empleado, no excedan del 15% de la suma de los pagos realizados por el citado empleador tanto al empleado como a la propia entidad cesionaria de los derechos del mismo. Y, tal y como se ha acreditado, en el presente caso las retribuciones devengadas anualmente por ambos conceptos en ningún ejercicio han superado el citado límite porcentual, extremo que no ha sido cuestionado ni por la Inspección ni por el TEAC.

La Inspección explica que para calcular el valor de mercado de la cesión por el señor Ernesto de sus derechos de imagen a la sociedad MARESYTEREY SL debe partirse, como hacen las partes vinculadas en la valoración aportada, del comparable interno constituido por las operaciones que realiza MARESYTEREY SL de cesión a terceros de la explotación esos mismos derechos de imagen, pero sin excluir, como aquellas hacen, los ingresos que por este mismo concepto percibía MARESYTEREY SL del FC BARCELONA.

Estos ingresos deben, a juicio de la Inspección y del TEAC, ser tenidos en cuenta, primero porque se trata, al igual que los facturados a NIKE, KALISE, COCACOLA, etc., de ingresos que obtiene MARESYTEREY SL por la explotación comercial de los derechos de imagen del señor Ernesto, y segundo, por su relevancia cuantitativa. Siendo independiente, como se alega, que dichos ingresos facturados al FC BARCELONA por MARESYTEREY SL, procedan de una entidad con la que el futbolista mantiene una relación laboral, porque no estamos hablando de imputar en la base imponible del IRPF de la persona física la cantidad a la que se refiere el artículo 92.3 de la Ley del IRPF satisfecha por el FC BARCELONA a la sociedad vinculada, sino de valorar a valor de mercado la operación de cesión de la explotación de estos derechos por parte del señor Ernesto a su sociedad, lo cual implica partir del comparable más apropiado para ello, constituido por los ingresos obtenidos por MARESYTEREY SL como consecuencia del total de operaciones de cesión de la explotación de estos derechos a terceros (incluido por tanto el FC BARCELONA).

(...) La discrepancia no es otra que la siguiente: para el recurrente el artículo 92 de la Ley 35/2006, es una norma especial que excluye la aplicación del régimen general de operaciones vinculadas, mientras que la Administración entiende que tal régimen establece una concreta imputación de rentas, que, de no producirse, no impide la aplicación del régimen general de valoración de operaciones vinculadas.

Es importante, en esta materia, recordar la sentencia del TS de 28 de marzo de 2012 RC 2896/2008, de la que debemos resaltar la siguiente reflexión:

*"La importancia de la entrada en vigor de la Ley 13/1996 radica en que la misma establecida, a través de su artículo 2. tres, un tratamiento especial a las "contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización". En síntesis, y por lo que aquí interesa, este nuevo régimen obligaba a incluir en la base imponible del jugador o técnico el importe de las*



*cantidades percibidas del Club por las sociedades cesionarias de los derechos de imagen, siempre que el importe de lo percibido por el jugador o técnico como rendimiento del trabajo fuera inferior al 85 por 100 de la suma de tal cantidad y la contraprestación percibida por la entidad cesionaria de los derechos de imagen (regla del 85/15). Además, y para el caso de que la sociedad cesionaria fuera no residente en España, se establecía una obligación, a cargo del Club, de realizar un "ingreso a cuenta de las contraprestaciones" a aquélla satisfechas."*

Considera la actora, a la vista del precepto aplicable ( artículo 92 LIRPF) que, no pueden tomarse en consideración todos los ingresos percibidos por MARESYTEREY SL, y deben distinguirse los derivados del contrato de cesión de derechos de imagen suscrito con el FCB, en su condición de club empleador del Sr, Ernesto , de los obtenidos de terceras sociedades y entidades, a su vez cesionarias parciales del derecho a utilizar la imagen.

Los primeros están tutelados por el artículo 92 de la ley de IRPF, (no se discute el cumplimiento de la regla 85/15) cuyo contenido no habría sido vulnerado por las tres partes involucradas, por lo cual no deberían ser nuevamente considerados en el ejercicio valorativo realizado por la Administración sobre los derechos previamente cedidos. La Inspección acepta el cumplimiento de los límites y condiciones del régimen especial de cesión de derecho de imagen, pero a partir de ahí se separa en la interpretación de lo que ello debería implicar al entender aplicable en todo caso el régimen de operaciones vinculadas, para alcanzar el mismo resultado que si se hubieran superado los límites del citado régimen especial: la imputación de las rentas satisfechas por el FCB a MARESYTEREY SL en la base imponible general del Sr. Ernesto .

Pues bien, es evidente que el artículo 92 de la Ley 35/2006 es norma especial respecto del artículo 16 del RDL 4/2004, y por tanto dados los presupuestos de hecho del artículo 92, se excluye la aplicación del artículo 16.

Ello resulta evidente si consideramos la dicción literal del citado artículo 92.

Efectivamente, tras señalar en el apartado 1 c) que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física, inmediatamente después, en el apartado 2 afirma que la imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

Es muy expresiva la determinación de que "la imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá". Quiere ello decir que el artículo 16 del RDL 4/2004 no se aplica, cuando, como en este caso, concurra el presupuesto de hecho del artículo 92.2 de la Ley 35/2006.

Este criterio que hemos expuesto ha sido asumido por el TEAC en su Resolución de 23/11/2021, en la que podemos leer:

*"De lo expuesto se infiere, a nuestro juicio, que la aplicación del régimen fiscal especial supone, en definitiva:*

- *Hacer tributar en el IRPF del contribuyente todas las rentas satisfechas por el empleador procedentes de la cesión de derechos de imagen cuando tales rentas son superiores al 15% de las rentas totales pagadas por el empleador.*
- *Permitir la tributación de todas las rentas satisfechas por el empleador procedentes de la cesión de derechos de imagen en sede de la entidad cesionaria cuando tales rentas son inferiores o iguales al 15% de las rentas totales pagadas por el empleador."*

En resumen, el criterio del TEAC puede exponerse en los siguientes términos: En los casos en que no resulte procedente la imputación en la base imponible del IRPF del contribuyente a que se refiere el apartado primero del artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), por concurrir la situación contemplada en el apartado segundo de dicho precepto, no cabe la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria».

Lo razonado en el fundamento que acaba de ser transcrito es aplicable también al recurso que ahora resolvemos.

En orden a la valoración de las cantidades percibidas por la recurrente por cesión de derechos de imagen a clientes finales distintos del FCB (se dice en el acuerdo de liquidación que en este caso se utiliza el método del «margen neto transaccional» la recurrente cuestiona la dualidad de los métodos utilizados para valorar esta



rama respecto de los servicios prestados por la cesión de los derechos de imagen al FCB y alega la prelación de otros métodos respecto del método del margen neto, la necesidad de motivar el descarte y la necesidad de considerar todos los gastos soportados por Cedro Esport, SL.

Pero sucede, como se expresa en el acuerdo de liquidación, que en este caso se valora la actividad comercializadora y no la de apoyo, admitiendo la Inspección que se había prestado un servicio efectivamente aportando un valor económico que refuerza la posición del jugador en el mercado. Por esa razón, separándose del criterio del acta en el punto relativo a la distribución de los gastos de las dos ramas de actividad, en el acuerdo de liquidación se consideran como gastos asociados a la explotación de los derechos de imagen del jugador la totalidad de los declarados (con excepción de 90.000 € y 82.500 €, de los ejercicios 2013 y 2014 respectivamente, que son los gastos que corresponden exclusivamente a la actividad de la recurrente en relación al contrato de cesión con el FCB). Ahora bien, como consecuencia de lo anterior, el resultado obtenido es que la sociedad percibe unos ingresos muy inferiores a los que gastos en que incurre para ello. Como este resultado es insatisfactorio, pues conduce a una solución del todo irracional y así se admite en el propio acuerdo de liquidación, se soluciona estableciendo que el valor de mercado de los derechos de imagen cedidos por el Sr. Vicente es de 0€ en ambos ejercicios. Pero, después de todo, con esta solución se pone de manifiesto la incorrección del método utilizado por los resultados irracionales a que conduce y determina que hayamos de estimar igualmente este motivo del recurso.

### **TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.**

Por las razones expuestas, el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado y de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 LJCA se imponen la costas a la Administración demandada.

### **FALLO**

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador don Felipe Segundo Juanas Blanco, en nombre y representación de Cedro Esport, SL, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 11 de marzo de 2019 (R.G: 668-2017 y 920-2017), anulando la resolución recurrida así como las liquidaciones de que trae causa, por no ser conformes al ordenamiento jurídico, con imposición de las costas a la Administración.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

Así se acuerda y firma.