



Roj: **SAN 4864/2023 - ECLI:ES:AN:2023:4864**

Id Cendoj: **28079230042023100493**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **04/10/2023**

Nº de Recurso: **642/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN CUARTA**

**Núm. de Recurso: 0000642 /2019**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 09711/2019**

**Demandante:** Miriam

**Procurador:** JOSE ANDRES PERALTA DE LA TORRE

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a cuatro de octubre de dos mil veintitrés.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº **642/19**, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **D. Miriam**, representado por el Procurador D. José Andrés Peralta de la Torre, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 14 de febrero de 2019, por el que se desestima la reclamación interpuesta frente al el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 7 de diciembre de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña-sede Barcelona, derivado del Acta de disconformidad número de referencia NUM000, concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los períodos 2013 y 2014, e importe a ingresar de 2.008.863,46.

Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO.** - Por la recurrente expresada se presentó escrito en fecha 10 de julio de 2019 interponiendo recurso contencioso administrativo, que fue admitido mediante el decreto de fecha 31 de julio de 2019, con reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.**- Un a vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la actora formalizó demanda mediante escrito presentado el 18 de noviembre de 2019, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando de la Sala:

"...y después de los trámites legales oportunos, dicte sentencia mediante la que se estime la presente demanda de recurso ordinario y, en sus méritos, declare la nulidad de las liquidaciones efectuadas por la Inspección tributaria en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2013 a 2014".

**TERCERO.**- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 19 de febrero de 2020, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

**CUARTO.** - No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, pero si tramite de conclusiones, una vez presentadas se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo el día 27 de septiembre de 2023, fecha en que tuvo lugar.

**QUINTO.** - La cuantía del recurso se ha fijado en 2.008.863,46 euros.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- El objeto de este recurso es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 14 de febrero de 2019, por el que se desestima la reclamación interpuesta frente al el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 7 de diciembre de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña-sede Barcelona, derivado del Acta de disconformidad número de referencia NUM000 , concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los períodos 2013 y 2014, e importe a ingresar de 2.008.863,46.

**SEGUNDO.**- Según se relata en la propia resolución impugnada:

a) El inicio de las actuaciones inspectoras de carácter general respecto del IRPF correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014 tuvo lugar el 28 de septiembre de 2015.

Paralelamente se desarrollaron actuaciones de comprobación e investigación cerca de la sociedad CEDRO ESPORT, S.L. de la cual, durante los períodos comprobados el demandante era administrador y titular del 50% de su capital, correspondiendo el otro 50% a su ex esposa Doña Carmela , administradora mancomunada de CEDRO ESPORT SL. Dichas actuaciones inspectoras abarcaron los períodos 2013 a 2014 del Impuesto sobre Sociedades, y finalizaron con el Acuerdo de liquidación referencia NUM001 , dictado con fecha 7 de diciembre de 2016 por importe de 421.908,73 euros a devolver.

b) La regularización de la que aquí conocemos se formalizó en el Acta de disconformidad número NUM000 , afectando a las operaciones efectuadas con la sociedad CEDRO ESPORT, S.L, entidad que se califica como vinculada de acuerdo con lo dispuesto en el art. 16.3.a) del TRLIS en atención a la condición del demandante de socio y administrador de la entidad.

En la regularización se considera que la **cesión** de los **derechos** de **imagen** por parte del demandante a la entidad CEDRO ESPORT S.L. para su explotación por ésta, constituye una operación vinculada y que, en consecuencia, procede valorarla en los términos del artículo 16.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente durante los períodos comprobados. Así, el valor de mercado de la operación consistente en la **cesión** de **derechos** de **imagen** se cifró en 1.795.500 euros en 2013 y en 1.645.875,00 euros en 2014, lo que determina, en sede del socio, un ajuste primario positivo de 1.795.500 euros en 2013 y de 1.518.339,72 en 2014, dando lugar a un resultado a ingresar de 2.008.863,46 euros.

c) Para una mayor precisión del objeto de la controversia, importa señalar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, dado que la corrección valorativa no fue el único objeto de la regularización, en la misma fecha se extendió acta de disconformidad, número NUM002 , por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2013 y 2014, que recogía la propuesta de regularización de la situación tributaria global del obligado tributario.



Concretamente, además de regularizarse la operación vinculada antes mencionada, se procedieron a imputar al obligado tributario, en concepto de rendimientos del trabajo, el 85% de las retribuciones satisfechas por el Futbol Club Barcelona a Marco Antonio a través de la entidad FLASHFORWARD, S.L. en virtud del contrato de representación y gestión suscrito entre éste y el mencionado club de fútbol, por considerar la Inspección que deben imputarse al demandante porque, aun cuando fueran satisfechas por el FC BARCELONA, en realidad retribuyen los servicios de representación prestados por dicho agente al jugador en las negociaciones de sus contratos con el club de fútbol.

Esta regularización es objeto de conocimiento en el PO 641/2019 que se tramita también ante esta Sección Cuarta.

**TERCERO.**- Ciñéndonos por ello a la regularización relativa a la **cesión de derechos de imagen** del demandante, los hechos relevantes para la decisión de la controversia son los siguientes:

a) La **cesión de derechos de imagen** se produjo en virtud de contrato fechado el 31/10/2008, mediante el cual el señor Miriam cede de manera formal y completa, sus **derechos de imagen** tanto como profesional futbolista, como en su carácter de persona o individuo a favor de CEDRO ESPORT S.L, a cambio de 1.600.000 euros pagaderos en dieciséis anualidades que empezarían a cobrarse cuando finalizara su actividad profesional como futbolista, o cuando ambas partes así lo decidieran. También se pacta un variable en función de la consecución de objetivos, pagadero en las mismas condiciones. Las partes acuerdan que dicha **cesión** tenga efectos retroactivos desde el 1/07/2008.

b) Mediante contrato fechado el 2/07/2008, la sociedad CEDRO ESPORT, S.L. cedió al FÚTBOL CLUB BARCELONA el uso comercial de los **derechos de imagen** del jugador. Dicha **cesión** se vinculaba 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 dicha **cesión** se pactó un precio total de 3.180.000 euros, a razón de 795.000 euros por temporada futbolística, 300.000 euros en concepto de prima de **cesión**, así como un variable en función de objetivos. Posteriormente, con fecha 23 de marzo de 2011, cuando el señor Miriam renueva con el FC BARCELONA, se suscribe un nuevo contrato en el que por la temporada 2012/2013 se pactaron 900.000 euros, y por la temporada 2013/2014 se convinieron 1.050.000 euros, más un variable por objetivos.

c) Según destaca la Inspección en la página 49 del Acta de disconformidad NUM000 :

- La sociedad CEDRO ESPORT, S.L. facturó por este concepto al club de fútbol la cantidad de 1.800.000 euros durante el ejercicio 2013 y 1.650.000 euros durante el ejercicio 2014.

- Durante el período 2013 esta sociedad facturó, por la **cesión de derechos de imagen**, 493.900 euros a la empresa ADIDAS, 11.000 euros a la empresa CREATIVE, y 1.000,00 euros a la empresa NOVA JIK.

En el período 2014 la sociedad facturó por este concepto 474.496,00 euros a ADIDAS, 10.016,03 euros a SHINE (PANINI) y 65.723,19 euros a PROCTER (GILETTE).

d) Partiendo de la no cuestionada vinculación entre el Sr. Miriam y CEDRO ESPORT, S.L., La regularización controvertida consistió la valoración a precio de mercado la prestación recibida por el demandante por la **cesión de derechos de imagen** a CEDRO ESPORT, S.L.

A tal efecto la Inspección, para calcular el valor de mercado de la **cesión** por el señor Miriam de sus **derechos de imagen** a la sociedad CEDRO ESPORT, partiendo del comparable interno constituido por las operaciones que realiza CEDRO ESPORT de **cesión** de esos mismos **derechos de imagen** a terceros, ha fraccionado las operaciones de **cesión** distinguiendo i) las operaciones realizadas por CEDRO ESPORT con terceros en las que esta sociedad sí realiza una labor comercializadora de ii) las operaciones realizadas por CEDRO ESPORT con terceros en las que esta sociedad realizada meras labores de apoyo:

*"Se deben valorar por separado las rentas procedentes de contratos en los que CEDRO ejerció funciones de comercialización (en estos casos se atribuirá una rentabilidad sobre las ventas conseguidas) de las procedentes del contrato con el FCB, en que CEDRO no hizo esfuerzo alguno para su consecución (se atribuye a la sociedad una renta sobre los costes en los que incurre en beneficio del Sr. Miriam)". (pág. 83 del acuerdo)*

- En cuanto a las operaciones realizadas por CEDRO ESPORT con terceros se considera que esta sociedad sí realizó funciones de comercialización (las de **cesión de derechos de imagen** realizadas con ADIDAS, CREATIVA, NOVA JIK, SHINE y PROCTER (GILETTE)). Para su valoración afirma que ha empleado el método transaccional de entre los previstos en el artículo 16.4 del TRLIS.

La Inspección ha cuantificado los gastos de esta actividad comercializadora de CEDRO ESPORT en la totalidad de los gastos de explotación declarados por dicha sociedad (personal, amortización, provisiones...) salvo



los pagos a la empresa intermediadora en la firma del contrato con el FC BARCELONA (90.000 y 82.500 euros, respectivamente). Resultando que, como el importe de dichos gastos que atribuye a la actividad comercializadora de CEDRO ESPORT es muy superior a los ingresos que afirma que se derivan de dicha actividad, el resultado es negativo, la Inspección concluye que el valor de mercado que procede imputar al señor Miriam por la **cesión** de sus **derechos de imagen**, en la parte que corresponde a la obtención de estos ingresos, es de 0 euros.

- Por lo que respecta a la valoración de la **cesión** de estos **derechos de imagen** a partir de las operaciones realizadas por CEDRO ESPORT con el FC BARCELONA, la Inspección considera que esta sociedad sólo efectuó servicios de mero apoyo y las califica como de bajo valor añadido. Para este caso la Inspección fundamenta que procede a aplicar otro método de valoración distinto, el del coste incrementado. Dichos servicios de apoyo prestados por CEDRO ESPORT en las operaciones citadas los cuantifica la Inspección únicamente en el importe de los gastos de explotación de CEDRO ESPORT SL afectos a la prestación de dichos servicios de apoyo, considerando éstos los 90.000 y 82.500 euros que se debieron pagar a FLASHFORWARD en los años 2013 y 2014 por la intermediación en la firma del contrato de **cesión de derechos de imagen** con el FCB, a los que añade del 5% recomendado por los puntos 63 a 65 de la DSI. La consecuencia es que el valor de mercado de la **cesión** de los **derechos de imagen** que debe imputársele al señor Miriam, en la parte que corresponde a la **cesión** de dichos **derechos** al FC Barcelona, es de 1.795.500 euros en 2013 y de 1.645.875 euros de 2014 (cuadro página 95 de la liquidación).

**CUARTO.**- En la demanda, tras exponer el escenario económico y personal en el que se concertó la **cesión de derechos de imagen**, se plantean las siguientes cuestiones:

- a) 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.
- b) La dificultad de comercializar los **derecho de imagen** sin asesoramiento profesional.
- c) Calificación errónea de los servicios prestados por CEDRO ESPORT, S.L. como de "bajo valor añadido" en relación con el FCB, pues también con respecto a él se desenvuelve actividad.
- d) Improcedencia del método utilizado para la corrección de valor.
- e) Falta de motivación.
- f) Improcedencia de los ajustes primario y secundario derivados de la corrección valorativa.

**QUINTO.**- La corrección de la valoración de la operación vinculada entre el demandante y Cedro Esport, S.L, por la **cesión de derechos de imagen** entre ellos, ha sido analizada, también respecto de los ejercicios 2013 y 2014, en la SAN de 23 de mayo de 2022, dictada por la Sección Segunda en el PO 580/2019 para resolver el ajuste que por dicho concepto se practicó a la entidad en el impuesto sobre sociedades. Por lo demás, se sigue el criterio sentado en anteriores sentencias de la Sección, como la SAN 2ª de 25 de febrero de 2022 (rec. 605/2019).

Tal como entonces se hiciera y ahora seguimos en aplicación del principio de unidad de doctrina, resulta procedente 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 Físicas, según el cual:

*"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. (...)"

**SEXTO.-** El demandante toma como presupuesto que el "Sr. Miriam cumplía las circunstancias que se observan en el punto 1 del artículo 92 anteriormente transcrito para la imputación en su base imponible del IRPF la cantidad satisfecha por el FC BARCELONA a CEDRO ESPORT, S.L. en concepto de **derechos de imagen**.

Así, y en virtud de lo anterior, el Sr. Miriam debía imputar en su IRPF el importe satisfecho por el FC BARCELONA a CEDRO ESPORT, S.L. en concepto de **derechos de imagen** del jugador. No obstante lo anterior y, tal y como establece el punto 2 del artículo 92 anteriormente transcrito, dicha imputación no procedía debido a que los rendimientos del trabajo obtenidos por el Sr. Miriam en virtud de la relación laboral con el FC BARCELONA eran superiores al 85 por ciento de la suma de la total contraprestación satisfecha por el club, ya sea al Sr. Miriam o a 14 CEDRO ESPORT, S.L. por la **cesión** de los **derechos de imagen**. Este hecho no ha sido discutido, toda vez que el cálculo resultante y comprobado por la inspección arrojaba que los rendimientos del trabajo representaban un 85,02% y un 85,34% en los ejercicios 2013 y 2014, respectivamente, sobre la total contraprestación satisfecha por el FC BARCELONA".

Como consecuencia de lo anterior, queda patente la procedencia del importe satisfecho por el FC BARCELONA a CEDRO ESPORT, S.L. como consecuencia de los **derechos de imagen** satisfechos, cumpliéndose, así, la "Regla 85/15".

Y concluye al respecto que "cumpliéndose la "Regla 85/15" no procede regularizar situación alguna, pues dicha regla ampara la actuación realizada por el jugador. De otro modo, la regularización produciría la derogación tácita por parte de la Inspección de lo regulado por la norma transcrita 15 anteriormente pues la legislación permite una estructura que en la práctica la inspección estaría sancionando por considerarla una operación entre personas vinculadas y estableciendo un valor de mercado que se aleja de lo establecido por el artículo 92 del IRPF".

**SEPTIMO.-** Siguiendo la estela de lo razonado en la SAN 2ª a la que hemos hecho mención, el dilema consiste en dilucidar si el artículo 92 de la Ley 35/2006, es una norma especial que excluye la aplicación del régimen general de operaciones vinculadas, o si, por el contrario tal régimen establece una concreta imputación de rentas, que, de no producirse, no impide la aplicación del régimen general de valoración de operaciones vinculadas.

Pues bien, es importante recordar lo dicho al respecto en la STS de 28 de marzo de 2012 (cas. 2896/2008):

"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."

Resulta patente 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.

En el apartado 1.c) se señala como condición para que se produzca la imputación de los rendimientos de los que tratamos 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. Pero seguidamente excluye la imputación 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.

**OCTAVO.**- Lo hasta aquí razonado es también de aplicación al caso que nos ocupa, de manera que, con respecto a las cantidades satisfechas a por Cedro Esport, S.L. por el FCB, cumpliéndose los presupuestos de aplicación del art. 92 LIRPF en su apartado 1, aun cuando esté excluida la imputación merced al apartado 2 del propio artículo, no resulta de aplicación el régimen de valoración de las operaciones vinculadas aplicado en la regularización controvertida.

**NOVENO.**- Con respecto a la valoración de las cantidades percibidas por CEDRO ESPORT, S.L. 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») el 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 transaccional, la necesidad de motivar el descarte y la necesidad de considerar todos los gastos soportados por Cedro Esport, SL.

Siguiendo aquí también lo resuelto en la SAN ya citada, 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 (el Sr. Miriam jamás hubiera cedido estos **derechos de imagen** a un tercero independiente bajo la premisa de tener que sufragar una parte importante de los gastos en caso de que la comercialización de los mismos resultara deficitaria, pues, en dicho supuesto, simplemente hubiera decidido no cederlos -pág. 92), se soluciona estableciendo que el valor de mercado de los **derechos de imagen** cedidos por el Sr. Miriam 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.

Todo lo anterior conlleva la estimación del recurso sin necesidad de entrar en el estudio del resto de motivos esgrimidos, los cuales carecen ya de sustantividad.

**DÉCIMO.**- En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, procede su imposición a la Administración demandada.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

**FALLAMOS**

**ESTIMAMOS** el recurso contencioso administrativo núm. 642/2019, interpuesto por el procurador don Felipe Segundo Juanas Blanco, en nombre y representación de **DON Miriam**, contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC), de 14 de febrero de 2019, por el que se desestima la reclamación interpuesta frente al el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 7 de diciembre de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña-sede Barcelona, derivado del Acta de disconformidad número de referencia NUM000, concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los períodos 2013 y 2014.

**ANULAMOS** la resolución recurrida, así como la liquidación de la que trae causa, por contraria al Ordenamiento jurídico.

**CONDENAMOS** a la Administración demandada al pago de las **COSTAS PROCESALES**

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día 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, junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.