



Roj: **SAP M 7152/2021 - ECLI:ES:APM:2021:7152**

Id Cendoj: **28079370302021100282**

Órgano: **Audiencia Provincial**

Sede: **Madrid**

Sección: **30**

Fecha: **08/04/2021**

Nº de Recurso: **1014/2018**

Nº de Resolución: **177/2021**

Procedimiento: **Sumario**

Ponente: **ROSA MARIA QUINTANA SAN MARTIN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Sección nº 30 de la Audiencia Provincial de Madrid C/ de Santiago de Compostela, 96 , Planta 12 - 28035
Teléfono: 914934388,914934386 Fax: 914934390 audienciaprovincial_sec30@madrid.org GRUPO 3 37051530

AUDIENCIA PROVINCIAL SECCIÓN TREINTA

PAB 1014/2018 PA 1090/2016 Jdo. Instr. 40 de MADRID

SENTENCIA Nº 177 /2021

Magistrados:

Rosa Mª QUINTANA SAN MARTÍN (ponente) Juan José TOSCANO TINOCO Ana Rosa NÚÑEZ GALAN

En Madrid, a ocho de abril de dos mil veintiuno.

Este Tribunal vio en juicio oral y público la causa arriba referenciada, seguida por tres delitos contra la Hacienda Pública.

El Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado han formulado acusación contra Paulino , Prudencio e Ricardo .

El acusado Paulino estuvo defendido en el acto del juicio oral por el letrado D. Jesús Urraza Abad y representado por la Procuradora Dña. Beatriz González Rivera.

El acusado Prudencio estuvo defendido en el acto del juicio oral por el letrado D. Jesús Urraza Abad y representado por la Procuradora Dña. Beatriz González Rivero.

El acusado Ricardo estuvo defendido en el acto del juicio por el letrado D. Jordi Pina Massachs y representado por el Procurador D. Guzmán de la Villa de la Serna.

ANTECEDENTES PROCESALES

I. En la vista del juicio oral, celebrada los pasados 9 y 10 de octubre de 2019, se practicaron las siguientes pruebas: interrogatorio de los acusados Paulino , Prudencio e Ricardo ; testifical de Secundino y pericial de Eugenia y Fidela , Luis Pablo , Juan Luis , Pedro Antonio , Victor Manuel y de Alberto .

II. El Ministerio Fiscal calificó definitivamente los hechos como constitutivos de:

- Un delito contra la Hacienda Pública, previsto y penado en el artículo 305. 1 y 2 a) del Código Penal (en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo 2011); y;

- Dos delitos contra la Hacienda Pública, previsto y penado en los artículos 305 bis 1. a) y 305. 1 y 2 del Código Penal (en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2.010 y 2.012).

Imputa la responsabilidad penal, en concepto de autor del artículo 28 del Código Penal, a Paulino ; y, a Prudencio e Ricardo , en concepto de AUTORES del artículo 28. b) del Código Penal. Concorre la atenuante cualificada de reparación del daño en los tres acusados, del artículo 21.5 del CP. Interesa se les imponga a los tres acusados las siguientes penas:



a) por el delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2.010, la pena de UN AÑO de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 607.000 €, con responsabilidad personal en caso de impago de un mes y la pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante cuatro años.

b) por el delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2.011, la pena de SEIS MESES de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 86.000 € con responsabilidad personal en caso de impago de diez días, y la pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante un año.

c) por el delito contra la Hacienda Pública relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2012, la pena de UN AÑO de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 1.260.000 euros, con responsabilidad personal en caso de impago de dos meses y la pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante cuatro años por cada uno de ellos.

Costas procesales.

En concepto de responsabilidad civil los acusados, conjunta y solidariamente, indemnizarán a la AEAT en la cantidad de 606.876,10 euros en el ejercicio 2.010, en 170.012 euros en el ejercicio 2.011 y en 1.255.957,32 euros en 2.012, más los intereses legales tributarios previstos en el artículo 26 de la Ley General Tributaria, computados desde la fecha en que debió efectuarse el ingreso y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Procede declarar la responsabilidad civil subsidiaria de la entidad KARDZALI COMERCIO SERVICIOS DE CONSULTORIA E INVERSIONES LDA, de conformidad con lo establecido en el artículo 120.4 del Código Penal.

III. El Abogado del Estado, al elevar a definitivas sus conclusiones provisionales, calificó definitivamente los hechos como constitutivos de:

-Un delito contra la Hacienda Pública del art. 305 del Código Penal por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2011,

- y de dos delitos contra la Hacienda Pública del art. 305 bis. Le) del Código Penal, según la redacción dada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2010 y el 2012 (se aplica retroactivamente al ejercicio 2010 por ser más favorable a los acusados que la redacción vigente al tiempo de los hechos en atención a la pena mínima señalada).

De conformidad el artículo 28 del Código Penal, el acusado Paulino es responsable de los delitos anteriores en concepto de autor, y los acusados Prudencio e Ricardo son responsables en concepto de cooperadores necesarios. Apreció en los tres acusados la atenuante de reparación del daño del artículo 21.5 del CP

Solicitó se les impusiera a los acusados:

-Por el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 del Código Penal correspondiente al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2011, las penas de UN AÑO de prisión con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa del tanto de la cuota defraudada, con responsabilidad personal subsidiaria de seis meses en caso de impago, y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante 3 años.

-Por cada uno de los delitos contra la Hacienda Pública del art. 305 bis del Código Penal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los años 2010 y 2012, procede imponer a los acusados las penas de 2 años de prisión con inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa del duplo de la cuota defraudada con responsabilidad personal subsidiaria de ocho meses en caso de impago, y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante 4 años.

Igualmente habrán de ser condenados los acusados al pago de las costas procesales, incluidas las de esta acusación particular.

En concepto de responsabilidad civil, los acusados quedarán directa y solidariamente obligados a indemnizar a la Hacienda Pública en las cantidades de 606.876,10 euros, 170.012 euros y 1.255.957,32 euros por las cuotas defraudadas. Tales cantidades devengarán intereses desde la finalización del período voluntario y hasta la fecha de la sentencia, intereses que serán los de demoras tributarios del artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17



de diciembre. A su vez a las cantidades anteriores habrán de añadirse los intereses de demora previstos en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil desde la fecha de la sentencia y hasta el completo pago.

IV.- La defensa de Paulino solicitó su libre absolución.

Subsidiariamente, serían de aplicación la atenuante de reparación del daño, en su modalidad muy cualificada, del artículo 21.5 del Código Penal y la atenuante muy cualificada de dilaciones indebidas, del artículo 21.6° del CP.

Alternativamente a la circunstancia prevista en el artículo 21.6°, será de aplicación la atenuante analógica a esta última, prevista en el artículo 21.7° del CP.

V.- La defensa del acusado Prudencio solicitó su libre absolución.

Subsidiariamente, y para el caso de condena que se apreciara la atenuante del artículo 65.3 del CP, al no concurrir en él la condición de deudor tributario; circunstancia atenuante de reparación del daño, en su modalidad de muy cualificada, del artículo 21.5° del CP; y, la atenuante muy cualificada de dilaciones indebidas, del artículo 21.6° del CP.

Alternativamente a la circunstancia prevista en el artículo 21.6°, será de aplicación la atenuante analógica a esta última, prevista en el artículo 21.7° del CP.

VI.- La defensa del acusado Ricardo solicitó la libre absolución.

VII- La sentencia de la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de enero de 2021 -estimatoria en parte del recurso de apelación deducido por las acusaciones contra nuestra sentencia de 25 de noviembre de 2019-, anuló nuestra anterior sentencia 672/2019, de 25 de noviembre, ordenando la devolución de la causa para que por los mismos Magistrados se dictara nueva sentencia en la que se solventaran las omisiones que habían determinado la nulidad y se procediera a resolver, con la debida motivación, sobre la cuestión enunciada en el antepenúltimo párrafo del Fundamento jurídico Segundo de aquella Sentencia.

VII.- Mediante providencia de fecha 25 de marzo de 2021, se señaló para la deliberación el 26 de marzo de 2021.

HECHOS PROBADOS

Paulino (mayor de edad y sin antecedentes penales), en su condición de futbolista de profesión, inició su carrera deportiva en la Real Sociedad, desde donde fue traspasado el 17 de agosto de 2004 al Liverpool FC, club de fútbol del Reino Unido en el que permaneció hasta el verano de 2009. Durante su estancia en el Liverpool tributó como "residente no domiciliado" en el Reino Unido conforme a las normas allí vigentes, lo que suponía que solo tributaba por las rentas obtenidas en el mismo.

El 5 de agosto de 2009 fichó por el Real Madrid, equipo en el que jugó durante cinco temporadas, hasta su fichaje por el Bayern de Múnich el 29 de agosto de 2014. De esta forma, desde el 1 de enero de 2010, pasó a estar sujeto a los impuestos españoles, por adquirir la condición de residente fiscal en España, y por tal motivo presentó y satisfizo mediante retenciones y pagos a cuenta, en concepto de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas:

-En el ejercicio de 2010, la cantidad de 2.523.647,32 euros; -En el ejercicio de 2011, la cantidad de 358.275,35 euros; -En el ejercicio de 2012, la cantidad de 3.833.077,93 euros.

Pero Paulino no declaró los rendimientos por él obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen porque, cumpliendo con la legislación vigente, se acogió, a través de Prudencio (mayor de edad y sin antecedentes penales), asesor fiscal de profesión y con quien Paulino había iniciado su relación profesional en el año 2004 con motivo de reclamaciones al Liverpool por ciertas cantidades pendientes de cobro, a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa.

Así, con anterioridad a su fichaje por el Real Madrid, concretamente el 1 de agosto de 2009 -antes por tanto de que tuviera residencia fiscal en España y careciendo de trascendencia tributaria al ser residente aún en el Reino Unido, por lo que las rentas no estaban sujetas a la tributación en España por el IRPF, sino solo -en su caso- al Impuesto Sobre la Renta de No Residentes-, hizo cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVICIOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, mediante la firma de un contrato con duración de cinco años y que tenía por objeto "la cesión en exclusiva al Cesionario de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del Cedente con fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga", a cambio de un precio de 5.000.000 de euros, exigibles desde la firma del contrato, pero que finalmente fueron abonados en ejercicios sucesivos al no exigir Paulino el pago inmediato de su



crédito. Dicha contraprestación se basó en una previsión de los ingresos que el cedente podría obtener durante la vigencia del contrato.

KARDZALI es una entidad radicada en Madeira (Portugal) y fue constituida antes del año 2001, por lo cual le era aplicable el Régimen Fiscal Especial de Madeira que le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012; en el año 2012, únicamente le sería aplicable un tipo del 4%; y, entre 2013 y 2020 del 5%. Además, los rendimientos abonados al socio no residente estaban exentos de toda retención en el momento del pago. Su titular era la entidad TANA INVESTMENT COMPANY S.A., domiciliada en la República de Panamá, que, a su vez, había adquirido las participaciones en KARDZALI el 19 de junio de 2009 a dos entidades domiciliadas en Islas Vírgenes Británicas (BUSINESS COMPANY I SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED y BUSINESS COMPANY II SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED). Su administrador era Ricardo (mayor de edad y sin antecedentes penales), que ostentaba el cargo de gerente de la misma desde el 9 de junio de 2009. Dicha persona jurídica fue localizada por Ricardo, administrador de IGMASA MANAGEMENT, entidad especializada en facilitar este tipo de estructuras, tras recibir el encargo del despacho de abogados Cuatrecasas, en el que por entonces trabajaba Prudencio, también encargado de elaborar el informe en el que se basó la previsión de ingresos que se podrían obtener por la cesión de la explotación de los derechos de imagen del jugador.

Mediante contrato de 1 de enero de 2009, Paulino había cedido a la entidad ADIDAS ESPAÑA S.A. el derecho a explotar, con carácter único y exclusivo, y con alcance mundial, sus derechos de imagen. El 10 de agosto de 2009, el acusado remitió a ADIDAS ESPAÑA S.A. una comunicación informando que había cedido la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen a KARDZALI, que quedaba subrogada en los derechos y obligaciones del acusado frente a ADIDAS, y por tanto podía proceder a facturar a ADIDAS por todos los pagos debidos en virtud del contrato.

El 16 de diciembre de 2009, el acusado Paulino adquirió por 5.000 euros el 100% de las participaciones sociales de KARDZALI a la entidad TANA INVESTMENT COMPANY S.A.

Mediante contrato de 5 de agosto de 2009, KARDZALI (representada como mandatario verbal por Prudencio, con la posterior ratificación de Ricardo) cedió en exclusiva el 50% de los derechos de imagen que ostentaba el jugador al REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL, entidad que ostentaría el derecho de explotar en exclusiva la imagen del jugador en sus actos oficiales y/o con cualquiera de las prendas de sus equipos, a cambio de abonar a KARDZALI las cantidades estipuladas en el contrato. El 14 de diciembre de 2011 (siendo representada KARDZALI como mandatario verbal por Prudencio, con la posterior ratificación de Ricardo) se firmó un "addendum" a dicho contrato en virtud del cual se modificaba la contraprestación a la cesión por las temporadas 2011/2012, 2012/2013 y 2013/2014. En virtud dicho contrato, el REAL MADRID C.F. practicó las retenciones correspondientes en concepto de IRNR.

KARDZALI realmente llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos, que a su vez subcontrató a la sociedad THE BEST OF YOU, siendo esta la que, en la mayoría de los casos, llevaba las negociaciones con las sociedades que contrataron a Paulino para desarrollar actividades publicitarias en el ámbito de aquel contrato de cesión, tales como:

-El contrato de 27 de abril de 2010, en el que KARDZALI (representada por Ricardo) cedió el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellidos del jugador a DTS DISTRIBUIDORA DE TELEVISIÓN DIGITAL S.A.U., a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 20.000 euros a la firma del contrato.

- El contrato de 10 de agosto de 2010, en el que KARDZALI (representada por Ricardo), cedió el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellidos y la firma del jugador a PROCTER & GAMBLE ESPAÑA S.A., a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 82.500 euros.

-El contrato de 1 de septiembre de 2011, en el que KARDZALI (representada por Ricardo), cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad ELECTRONIC ARTS SOFTWARE S.L., incluyendo su participación en la campaña publicitaria de sus productos, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 75.000 euros.

-El contrato de 11 de noviembre de 2011, en el que KARDZALI (representada por Ricardo), cedió el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellido y la firma del jugador a ANGULA AGUINAGA SAU, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 100.000 euros.

-El contrato de 3 de agosto de 2012, en el que KARDZALI (representada por Ricardo) cedió el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellidos y la firma del jugador a EL CORTE INGLÉS S.A., a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 175.000 euros.

-El contrato de 28 de septiembre de 2011, en el que KARDZALI (representada por Ricardo) cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad PROCTER & GAMBLE INTERNATIONAL con participación



personal del jugador en la campaña de las fragancias "Boss Bottled", "Boss Bottled Sport" y "Boss Bottled Night", a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 75.000 euros.

-El contrato de 25 de abril de 2012, en el que KARDZALI (representada como mandatario verbal por Prudencio , con la posterior ratificación del también acusado Ricardo), cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad DUA KELINCI, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 150.000 euros.

-El contrato de 1 de septiembre de 2012, en el que KARDZALI (representada como mandatario verbal por Prudencio , con la posterior ratificación de Ricardo) cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad THAI YAMAHA MOTOR CO LTD, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 110.000 euros.

Con anterioridad al acto del juicio oral Paulino ha consignado, el 3 de abril de 2018, la cantidad de 2.032.845,42 euros, cuotas reclamadas; y, el 11 de diciembre de 2018, la cantidad de 482.881,45 euros, en concepto de intereses.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. El abogado del Estado y el Ministerio Fiscal imputan a Paulino -en concepto de autor del artículo 28 del Código Penal- y a Prudencio e Ricardo --en concepto de cooperadores necesarios- la comisión de tres delitos contra la Hacienda Pública relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios de 2.010, 2.011 y 2.012, entendiéndose que han defraudado a la Hacienda Pública la cantidad de 606.876, 10 euros en el ejercicio 2.010, 170.012 euros en el ejercicio 2.011 y 1.255.957, 32 euros en 2.012.

Sostienen, como fundamento de tal acusación, que, pese a la forma de la que se revistió la operación, la venta de los derechos de imagen por parte de Paulino a la sociedad portuguesa KARDZALI COMERCIO SERVICIOS DE CONSULTORIA E INVERSIONES LDA no fue real, sino simulada y se formalizó con el único propósito de crear la apariencia de haber cedido los derechos de imagen del jugador para eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación de esos mismos derechos de imagen.

Resulta obligado referirnos, con carácter previo, a la errática posición del Ministerio Fiscal en la presente causa; y a algún exceso fácilmente apreciable en el tono de las intervenciones en el acto del juicio oral de las inspectoras de hacienda Eugenia y Fidela .

En todo caso, abordando ya la cuestión de fondo, hemos de partir de un hecho que resulta indiscutido: el acusado Paulino cedió sus derechos de imagen en los términos que se han reflejado en los hechos probados de esta sentencia.

Las acusaciones y las defensas coinciden sustancialmente en el relato fáctico indicado y -también- en la interpretación que ha de otorgarse a la regulación del régimen especial de imputación de rentas por derechos de imagen establecido en el artículo 92 de la ley de renta -en la redacción aquí aplicable *ratione temporis*-.

Según dicho régimen, en efecto y a tenor de la doctrina jurisprudencial expresada en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2012, las cantidades percibidas por la cesión de los derechos de imagen del deportista se imputan en la base imponible general, siempre que sean superiores al 15 por 100 del total abonado a aquél por la relación laboral y por la cesión de los mencionados derechos.

Como señala dicha sentencia, "los rendimientos del trabajo que la persona física percibe del empleador han de ser inferiores al 85 por 100 de la suma de dichos rendimientos y la cantidad pagada por el empleador a cambio de la explotación de la imagen del cedente (futbolista), con lo cual para que no proceda la imputación es necesario que las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo sean iguales o superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen)".

Y, como se afirma también en la expresada resolución, para que el régimen especial sea aplicable "lo único que importa es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que cede la explotación de su imagen y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos", en el bien entendido de que "es irrelevante cuál sea el porcentaje de participación en la sociedad, el objeto de tal sociedad cesionaria, la composición de sus ingresos o de su accionariado, el lugar de su establecimiento e incluso que sea o no transparente".

En definitiva, y por seguir reiterando aquella doctrina jurisprudencial, "dándose el triángulo, la única circunstancia que impide la imputación es que lo pagado por la entidad titular de la relación laboral --es decir, el Club deportivo-- a la primera cesionaria de los derechos de imagen por la cesión de éstos no supere el 15 por 100 de la cantidad resultante de acumular ese pago al que efectúa directamente a la persona física por sus servicios profesionales", toda vez que "para que el régimen resulte aplicable a un contribuyente por el IRPF han de concurrir las tres circunstancias siguientes: a) que dicho contribuyente tenga cedido el derecho a la



explotación de su imagen, o haya consentido o autorizado su utilización, a otra persona o entidad, residente o no residente; b) que dicho contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral; c) que la persona o entidad empleadora o una entidad vinculada a ella haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente".

La discrepancia entre las partes no versa, como se ha dicho, sobre el *factum* descrito, ni sobre lo que la normativa de naturaleza tributaria establece. La discusión se sitúa en otro terreno bien distinto: el de la realidad de la cesión. a la sociedad portuguesa de aquellos derechos por cuanto, según el fiscal y el representante de la Administración del Estado, aquella cesión es puramente ficticia, simulada, construida exclusivamente para dar apariencia de realidad y de conformidad con el ordenamiento jurídico a una conducta que no tenía otro designio que el de eludir el pago de los tributos correspondientes, utilizando una norma (el artículo 92 de la ley de renta) que solo podía estar prevista para cesiones reales, no ficticias o simuladas como es la que, a juicio de las acusaciones, acontece en autos.

SEGUNDO. Dice el artículo 16 de la Ley General Tributaria que en los actos o negocios en los que exista simulación -como aquí ocurriría, según el fiscal y la abogada del Estado, con la cesión de los derechos de imagen del jugador profesional acusado "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes".

Aunque nos hallamos -ahora- en un ámbito jurídico público, la simulación es una figura surgida en el Derecho Civil y perfilada por la jurisprudencia de ese orden jurisdiccional y por la doctrina científica, que han creado un cuerpo doctrinal completo en relación con su concepto, las dos formas en que puede presentarse (absoluta y relativa) y las consecuencias jurídicas que deben anudarse a la misma.

La figura, en efecto, está relacionada con la causa de los negocios jurídicos, de forma que -en una primera aproximación- puede afirmarse que hay simulación absoluta cuando los interesados aparentan realizar un contrato que, en realidad, no quieren que tenga vida jurídica alguna y que hay simulación relativa cuando se quiere realmente un negocio jurídico distinto (negocio simulado) del creado externamente por las partes (negocio aparente).

Como tiene señalado el Tribunal Supremo, Sala de lo Civil (por todas, sentencia de 11 de febrero de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 44/2014), "la simulación no es otra cosa que la apariencia negocial", de manera que "bajo ésta se oculta un caso inexistente (simulación absoluta) o bien otro negocio jurídico distinto (simulación relativa), lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay, la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa".

Y concluye el Tribunal Supremo: "en el primer caso, se aplica el artículo 1275 del Código Civil en relación con el apdo. 3 del artículo 1261 del mismo texto legal; y en el segundo, no existirá el negocio simulado, pero sí el disimulado, conforme al artículo 1276 del Código Civil".

Aunque en el ámbito tributario el precepto legal más arriba citado engloba ambas figuras (la simulación absoluta y la relativa), pues, en los dos supuestos, lo que se someterá a tributación es el hecho imponible efectivamente realizado por las partes, no conviene perder de vista que las acusaciones -en el caso de autos- entienden que el negocio jurídico realizado el 1 de agosto de 2009 es, sencillamente, falso, puramente aparente en cuanto efectuado con una única finalidad espuria: eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación por el Sr. Paulino de sus derechos de imagen.

Lo primero que ha de efectuar esta sentencia, por tanto, es analizar el negocio supuestamente falso y, en el caso de que apreciáramos la existencia de simulación, extraer la consecuencia legal correspondiente, en el bien entendido de que, de rechazarse la alegada simulación absoluta, el comportamiento sometido a nuestro enjuiciamiento no sería típico, pues estaría amparado en una normativa -el artículo 92 de la ley del IRPF - sobre cuyo alcance e interpretación no solo existe una clara jurisprudencia (citada más arriba), sino que ni siquiera existe controversia entre las partes.

En otras palabras, solo se habrían cometido los tres delitos fiscales que se imputan si la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, efectuada por Paulino en el contrato de 1 de agosto de 2009, debe calificarse como falsa, ficticia, inexistente. Pues, en caso contrario, esto es, si el contrato hubiera estado amparado en una causa verdadera, ésta habría de reputarse lícita a efectos fiscales, pues el artículo 92 de la ley de renta ampararía la ausencia de tributación.



Insistimos: no se suscita controversia entre las partes sobre el alcance y significado de este precepto, ni sobre la concurrencia en el caso de las circunstancias que dicho precepto exige para el caso de que la cesión de derechos fuera real (único extremo -el de la realidad de la cesión- negado por las acusaciones).

En definitiva, no procederá la imputación en sede del impuesto sobre la renta de las personas físicas de Paulino en los períodos controvertidos si se entiende que dicho contribuyente -a través del repetido contrato de 1 de agosto de 2009- cedió realmente el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, residente o no residente (en nuestro caso, KARD7ALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA), pues se cumplen sin género de dudas los restantes requisitos previstos en el artículo 92 de la Ley de Renta, concretamente: (i) presta sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral, (ii) esta persona o entidad empleadora ha obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente y (iii) las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo son iguales o superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen).

TERCERO. Presupuesto lo anterior, las razones por las que las acusaciones sostienen que hay simulación absoluta en la cesión de derechos documentada en el contrato de 1 de agosto de 2009 son, resumidamente, las siguientes:

a) Carece de justificación que se cedan los cuantiosos derechos de imagen derivados del fichaje por el Real Madrid a una sociedad sin infraestructura alguna, a cambio de nada, ya que esa sociedad no puede cumplir el contrato en tanto carecía de facultades, limitándose a seguir las instrucciones de los agentes del investigado.

b) La causa del contrato de cesión no fue otra que la utilización de una sociedad ya constituida bajo un régimen fiscal de exención total de impuestos hasta el año 2012, sociedad que no es de nueva creación, sino que ya había sido constituida mediante un conjunto de actos complejos (adquisición de dos entidades radicadas en las Islas Vírgenes propietarias del 100% del capital social de la sociedad radicada en Madeira, cuyo objeto social era la importación y exportación de cosméticos, con nombramiento de un nuevo administrador con domicilio en Andorra).

c) En cuanto a la participación del acusado Paulino en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, entiende el abogado del estado que intervino personalmente el acusado en su propio nombre; y el Ministerio Fiscal que, con la ayuda de los otros dos acusados, explotó su imagen con las distintas empresas que lo contrataban sin hacer ruseo real de la sociedad KARDZALI, convirtiendo a dicha entidad en un mero instrumento formal de ingresos y pagos que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado.

d) El que ADIDAS no reaccionara frente al cedente, cuando estaba vigente el contrato de 1 de enero de 2009, mediante el que el futbolista había cedido a ADIDAS sus derechos de imagen, solo se entiende -siempre según las acusaciones- por la carencia de voluntad de transmitir dichos derechos, constituyendo la cesión una mera apariencia.

e) La cesión, además, se efectúa sin garantía alguna en relación con el pago, pues KARDZALI carecía de recursos para poder hacer frente al abono de 5.000.000 de euros; además, este importe fijado por las partes no resulta lógico ni razonable, pues el precio fijado "se quedaba corto" en relación con la previsión de los rendimientos que podría obtener durante la vigencia del contrato, cinco años; se dice, además, que el abono de dicho precio resultaba exigible a la firma del contrato y que, no obstante tal exigibilidad, no se pagó ni en el momento de la cesión, ni se fijó un calendario de pago.

f) La norma en la que se ampara el jugador - el artículo 92 de la Ley 35/2006- no podía aplicarse a los derechos de imagen generados al margen de la relación laboral con el Real Madrid, ingresos que habrían sido de 685.900 euros en 2010, 363.000 en 2011 y 1.034.500 en 2012.

g) La entidad KARDZALI no podía gestionar los derechos de imagen porque no tenía infraestructura y porque esa sociedad fue facilitada por don Ricardo, presidente de IGMASA MANAGEMENT, quien suministraba cargos directivos, domicilio social, gestión administrativa, cumplimiento de obligaciones fiscales legales, libros, gestión bancaria, etc, por lo que lo que se ofertó fue una especie de "testaferro cualificado".

La Sala es consciente de la inhabitual forma de conducirse los acusados -al menos para un contribuyente medio- para intentar reducir al máximo permitido legalmente la tributación, en sede de su impuesto personal, de los ingresos obtenidos por el Sr. Paulino en los ejercicios que analizamos.

Resulta, ciertamente, llamativa la dinámica empleada, consistente en la localización -a través de una suerte de seguidor de sociedades- de una entidad extranjera beneficiaria de un régimen de nula o mínima tributación,



la cesión a la misma de los derechos de imagen del jugador profesional y la adquisición -solo unos meses después- por el propio jugador de la totalidad del capital de esa entidad.

En efecto, KARDZALI es una entidad radicada en Madeira (Portugal), que se constituyó antes del año 2001, motivo por el que le era aplicable el Régimen Fiscal Especial de Madeira que le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012, año en el que únicamente le sería aplicable un tipo del 4%; y, entre 2013 y 2020, del 5%.

Además, los rendimientos abonados al socio no residente estaban exentos de toda retención en el momento del pago. Su titular era la entidad TANA INVESTMENT COMPANY S.A., domiciliada en la República de Panamá, que a su vez había adquirido las participaciones de KARDZALI el 19 de junio de 2009 a dos entidades domiciliadas en Islas Vírgenes Británicas (BUSINESS COMPANY I SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED y BUSINESS COMPANY II SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED).

Por otra parte, su administrador era Ricardo desde el 9 de junio de 2009, presidente a su vez de IGMASA MANAGEMENT, entidad especializada en facilitar este tipo de estructuras y que contaba con 23 sociedades, que compartían domicilio y administrador (gestor), el propio Ricardo, con diversos objetos sociales.

Pero esa singularidad no debe llevarnos a concluir, indefectiblemente, que la conducta enjuiciada incurra en la responsabilidad penal que se imputa, pues para ello resulta imprescindible calificar el negocio jurídico documentado en el repetido contrato de cesión de 1 de agosto de 2009 como simulado, pues la simulación absoluta -lo hemos señalado in extenso- constituye el presupuesto en el que se asienta la acción tanto del fiscal como de la abogada del Estado.

Debemos adelantar que no coincidimos con la conclusión de las acusaciones y con el fundamento (la simulación absoluta) en el que se asientan.

Y ello por las siguientes razones:

1. El hecho de que la sociedad portuguesa carezca de una infraestructura (material o humana) más o menos relevante carece de la trascendencia pretendida, no solo porque en estos ámbitos es habitual la subcontratación -como aquí ha sucedido-, sino porque parece que no se requiere un entramado especialmente complejo para gestionar la explotación de la imagen de una persona cuya actividad deportiva le dota de una gran notoriedad.

En el informe pericial emitido por Victor Manuel y Pedro Antonio (folios 226 a 296, pertenecientes a KPMG) se da cumplida cuenta, por ejemplo, de la intervención de compañías intermediarias en la búsqueda y consecución de algunos contratos de sponsors (Centurión Football PTE LTD, Wasserman Group y Grupo M Publicidad Worldwidc).

2. Consta documentado en la causa (porque no se propuso su declaración como testigo para el acto del juicio oral) que Narciso, en representación de ADIDAS, asumió con naturalidad que el contrato de 1 de enero de 2009 - suscrito con Paulino, cediendo a la entidad ADIDAS ESPAÑA S.A. el derecho a explotar, con carácter único y exclusivo, y con alcance mundial, sus derechos de imagen- se hubiera modificado como consecuencia del fichaje del jugador por el Real Madrid, circunstancia que el 10 de agosto de 2009 el acusado les comunicó, informándoles de que había cedido la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen a KARDZALI y que ésta quedaba subrogada en los derechos y obligaciones del acusado frente a ADIDAS, y, por tanto, podía proceder a facturar a ADIDAS por todos los pagos debidos en virtud del contrato, lo que así hizo efectivamente esta entidad.

El propio abogado del estado recoge en su escrito de calificación que en virtud de dicho contrato, ADIDAS ESPAÑA abonó al acusado, a través de las facturas emitidas por la entidad KARDZALI, los siguientes importes:

| | | | | | | | |
|--------------------|------|------|------|------------------------|---------|---------|---------|
| ADIDAS ESPAÑA S.A. | 2010 | 2011 | 2012 | Importe bruto factura | 549.500 | 458.000 | 587.000 |
| | | | | Retención (5%) | 27.475 | 22.900 | 29.350 |
| | | | | Importe neto percibido | 522.025 | 435.100 | 557.650 |

Y, el REAL MADRID C.F. abonó al acusado, a través de las facturas emitidas por la entidad KARDZALI, los siguientes importes, descontada la retención en concepto de IRNR:

| | | | | | | | |
|------------------|------|------|------|------------------------|---------|--------|--------------|
| REAL MADRID C.F. | 2010 | 2011 | 2012 | Importe bruto factura | 900.000 | 75.000 | 1.676.916,95 |
| | | | | Retención (5%) | 45.000 | 3.750 | 108.793,09 |
| | | | | Importe neto percibido | 855.000 | 71.250 | 1.568.123,85 |

Por tanto, la subrogación fue real, así como los pagos efectuados a KARDZALI, además de cuantificables y debidamente reflejados en su contabilidad.

3. En relación con la participación del acusado Paulino en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, no ha resultado probada dicha participación, más allá de extender la firma en



los correspondientes contratos o en la prestación de su consentimiento -también mediante su firma- para la realización de lo que constituía el objeto en cada uno de ellos.

Paulino manifestó en el acto del juicio oral que los contratos que suscribió durante los años 2010, 2011 y 2012 le llegaban a través del Real Madrid, concretamente a través del Sr Prudencio , y que él se limitaba a dar el consentimiento a lo que debía hacer en base a los mismos, de manera que en la búsqueda de los contratos o en la negociación de sus condiciones nunca participaba.

Es sorprendente que no hayan sido propuestos por las partes para el acto del juicio oral -en especial por la acusación, sobre quien pesa la carga de la prueba determinados testigos, pues podrían haber aportado luz a aquella afirmación sostenida por las acusaciones, que no compartimos en absoluto. Porque, pese a no poder ser valorado como prueba testifical consta documentado en la causa que Apolonio , dijo que desconocía si Paulino se implicaba de manera personal en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen; pero que los jugadores de ese nivel no suelen estar involucrados en las negociaciones, que suelen tener una estructura que trabaja para ellos en ese sentido.

4.En relación con el contrato de 11 de noviembre de 2011, por el cual el jugador cedió el derecho a utilizar su imagen, voz, nombre, apellido y la firma, a ANGULA AGUINAGA SAU, incluyendo la participación en la campaña publicitaria de uno o varios productos de la marca "Angulas Aguinaga", "La Gula del Norte" y "Krissia", a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 100.000 euros, consta documentado que Daniel dijo que la negociación la realizó el departamento de marketing y no se tuvo ningún contacto con el jugador.

Narciso dicho que en las negociaciones comerciales en las que él intervino, el jugador estaba representado por Jacobo y que su abogado Prudencio , junto al departamento legal de ADIDAS, participaban en las negociaciones.

Secundino , Director General del Real Madrid y que participó en las negociaciones para su fichaje por el club -único testigo propuesto para el acto del juicio oral y que declaró en el mismo-, dijo que cualquier negociación relativa al jugador era llevada por su representante, Jacobo , y que en los últimos momentos pudo haberse incorporado su abogado Prudencio .

Aportó al proceso (obra unido a los folios 109 a 111 de la causa), relación de las personas que junto al Real Madrid habían intervenido en la negociación de los contratos suscritos con terceros para la cesión de la imagen de Paulino , en los contratos negociados con THAI YAMAHA MOTOR CO LTD, DUA KELENCI, EL CORTE INGLES, S.A., ANGULAS AGUINAGA SAU, PROCTER & GAMBLE INTERNATIONAL OPERATIONS/HUGO BOSS, ELECTRONIC ARTS SOFTWARE S.L, DTS Y PROCTER & GAMBLE ESPAÑA/GILLETTE y señaló que en esas negociaciones no hubo participación directa del jugador en ningún caso, sino que actuó BEST OF YOU - en la persona de Ángel Daniel - e Jacobo .

Jacobo -folios 114 y siguientes- expuso que la empresa BEST OF YOU, desde la incorporación al Real Madrid del jugador y ante el incremento del valor de su imagen, fue quien se encargó de gestionar todo lo relativo a sus derechos de imagen.

5.Ninguna duda cabe de que KARDZALI era la entidad que emitía las facturas y la que cobraba las mismas.

A lo expuesto ya en relación con ADIDAS y el Real Madrid, añadiremos que figuran, por ejemplo, en Jos folios 101 y siguientes, los abonos derivados del contrato de 27 de abril de 2010, mediante el cual cedió el jugador profesional el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellidos a DTS DISTRIBUIDORA DE TELEVISIÓN DIGITAL S.A.U., quedando obligado a ponerse a disposición de DTS para rodar un anuncio de televisión y realizar una sesión de fotos a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 20.000 euros a la firma del contrato.

En virtud dicho contrato, la entidad DTS abonó al acusado a través de las facturas emitidas por la entidad KARDZALI los siguientes importes, descontada la retención en concepto de IRNR, recogidos expresamente por el Abogado del Estado en su escrito de acusación:

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|----------|------|------|------|-----------------------|--------|------|------|----------------|-------|------|------|------------------------|--------|------|------|
| DTS S.A. | 2010 | 2011 | 2012 | Importe bruto factura | 20.000 | 0,00 | 0,00 | Retención (5%) | 1.000 | 0,00 | 0,00 | Importe neto percibido | 19.000 | 0,00 | 0,00 |
|----------|------|------|------|-----------------------|--------|------|------|----------------|-------|------|------|------------------------|--------|------|------|

Fueron aportadas dichas facturas durante la instrucción de la causa por Eulalio .

Declaró en aquella fase y se refleja documentalmente, Hugo ; y, en relación con el contrato de 3 de agosto de 2012, en virtud del cual se cedió el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellidos y la firma del jugador a EL CORTE INGLÉS S.A., incluye11do la participación en la campaña publicitaria de "Emidio Tucci", a cambio de abonar a KARDZAU la cantidad de 175.000 euros (en dos pagos iguales a realizar a la firma del contrato y en julio de 2013), que la entidad EL CORTE INGLES S.A. abonó al acusado a través de las facturas emitidas



por la entidad KARJDZALI, los siguientes importes, descontada la retención en concepto de IRNR, recogidos en el escrito de calificación del abogado del estado:

EL CORTE INGLÉS S.A. 2010 2011 2012 Importe bruto factura 0,00 0,00 87.500 Retención (5%) 0,00 0,00 4.750
Importe acta percibido 0,00 0,00 83.125

Como consecuencia del contrato de 28 de septiembre de 2011, cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad PROCTER & GAMBLE INTERNATJONAL, con participación personal del jugador en la campaña de las fragancias "Boss Bottled", "Boss Bottled Sport" y "Boss Bottled Night", a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 75.000 euros. Y la entidad PROCTER&GAMBLE INTERNATIONAL abonó al acusado, a través de las facturas emitidas por la entidad KARDZALI, los siguientes importes:

PROCTER GAMBLE INT. 2010 2011 2012 Importe bruto factura 0,00 75.000 0,00 Retención (5%) 0,00 0,00 0,00
Importe neto percibido 0,00 75.000 0,00

Mediante contrato de 25 de abril de 2012, cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad DUA KELINCI incluyendo la participación del jugador en la campaña publicitaria de productos de la marca, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 1 50000 euros, siendo así que la entidad DUA LINCI abonó al acusado, a través de las facturas emitidas por la entidad KARDZALI, los siguientes importes:

DUA KELINCI 2010 2011 2012 Importe bruto factura 0,00 0,00 150.000 Retención (5%) 0,00 0,00 0,00
Importe neto percibido 0,00 0,00 150.000

Mediante contrato de 1 de septiembre de 2012, cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a THAI YAMAHA MOTOR CO LTD con participación del jugador en la campaña publicitaria de productos de la marca, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 110.000 euros (en dos pagos, uno de 35.000 euros a la firma del contrato y 75.000 euros en enero de 2013), que la entidad THAI YAMAHA abonó al acusado a través de las facturas emitidas por la entidad KARDZALI con los siguientes importes:

THAI YAMAHA MOTOR 2010 2011 2012 Importe bruto factura 0,00 0,00 35.000 Retención (5%) 0,00 0,00 0,00
Importe neto percibido 0,00 0,00 35.000

La entidad WGVÍ MANAGEMENT EUROPE LIMITED abonó al acusado a través de las facturas emitidas por la entidad KARDZALI, por la cesión de su derecho de imagen y su participación en la campaña publicitaria de "Hugo Boss", los siguientes importes:

WGM MANAGEMENT 2010 2011 2012 Importe bruto factura 70.000 0,00 0,00 Retención (5%) 0,00 0,00 0,00
Importe neto percibido 70.000 0,00 0,00

6. Sobre las evidencias recopiladas (contrato de trabajo del jugador profesional de 5 de agosto de 2009, adenda a este de 14 de diciembre de 2011, contrato de cesión para la explotación de los derechos de imagen de 5 de agosto de 2009, adenda de 14 de diciembre de 2011, cuentas anuales de KARDZALI relativas a los ejercicios 2009 a 2012, los registros contables individualizados de las operaciones anuales y pagos realizados por el Real Madrid C.F. a KARDZALI, contratos suscritos entre KARDZALI y diversos Sponsors para la explotación de la imagen de Paulino, informes trimestrales y cuentas anuales preparadas por IGMASA, Mayores de las cuentas, asientos y registros contables, extractos bancarios de BANIF y de Credit Agricole), se emitió informe pericial por Victor Manuel y Pedro Antonio (folios 226 a 296, pertenecientes a KPMG), que fue ratificado en el acto del juicio oral por aquellos que lo emitieron.

Afirman los peritos que KARDZALI, a partir del contrato de cesión (que se tilda por las acusaciones de absolutamente simulado), ha tenido incremento significativo del volumen de negocio (representativo de los contratos gestionados por la sociedad), proveniente de la cesión de los derechos de imagen de los que era titular, lo que le permitió maximizar el activo y llevar a cabo alternativas de inversión en el normal desarrollo de su actividad.

En concreto, según se dice en el informe, KARDZALI ha invertido en participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), en fondos de inversión de renta variable a través de la entidad Credit Agricole, en la SICAV II Lux Aberdeen Money Market, en ING (L) INVEST EUROPE, Fondos de Inversión de Obligaciones, Fondos de Inversión Diversificados, etc.

En el cuadro 12 del informe se indica la evolución de las cifras de ingresos y partidas de Balance de Kardzali. El cuadro 13 recoge el balance de situación de la sociedad en el periodo de 2009 a 2012 y en el mismo, en la partida de "Inmovilizado Intangible", se recoge el derecho a tal explotación por importe de 5.000.000 de euros, cuya contrapartida en el pasivo - "Deudas a largo plazo"- es la deuda que KARDZALI tiene con el futbolista profesional, que fue liquidando progresivamente (se reflejan los pagos por tal concepto en el cuadro 22 del informe pericial en el periodo comprendido entre el 05-03-10 y el 11-06-13).



En el cuadro 17 aparecen los gastos de explotación para el normal desarrollo del negocio (bufete de abogados "Laffer" de IGMASA, comisiones bancarias, amortizaciones de los derechos de explotación, tasas e impuestos).

Recopilaron los peritos citados comunicaciones recurrentes de la sociedad con organismos públicos portugueses (con el Banco de Portugal, autoridad tributaria portuguesa, Declaración de Remuneraciones acerca de los pagos efectuados por la sociedad a la Seguridad Social Portuguesa).

En el cuadro 19 reflejan los peritos las facturas -año fiscal, fecha, cliente, base imponible- emitidas por la sociedad KARDZALI en el periodo comprendido entre 2009 y a 2012, y en esas facturas figuran como clientes los sponsor referidos anteriormente.

Y en el cuadro 20 aparecen las facturas recibidas por KAZARDI en el mismo periodo (año fiscal, proveedor, fecha y base imponible), figurando como proveedores, entre otros, Laffer Abogados, Real Madrid Gestión de Derechos S.L., Sociedad de Desenvolvimento de Madeira, Octagon Esedos SL e IGMASA -empresa del acusado Ricardo -.

7.El precio fijado -5.000.000 de euros- en el contrato de 1 de agosto de 2009 por "la cesión en exclusiva al Cesionario de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del Cedente con fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga"- no fue arbitrario o caprichoso, sino que se basó en el informe emitido por "Cuatrecasas" en fecha 1 de agosto de 2009, que tuvo en cuenta para la valoración la propuesta de contrato para el Real Madrid y el contrato ya existente y vigente del deportista con ADIDAS.

Y los peritos Victor Manuel y Pedro Antonio consideran tal valoración acorde con los precios de mercado.

No deja de resultar contradictorio que las acusaciones consideren dicha valoración inferior a las expectativas derivadas de su contratación por el Real Madrid y que, a su vez, entiendan carente de garantías el contrato de 1 de agosto de 2010 cuando la sociedad KARDZALI iba a nutrirse, precisamente, de la explotación de la imagen del futbolista profesional desde que diera inicio a su carrera en el Real Madrid, como ocurrió el 5 de agosto del mismo año.

Es por todos admitido, por otra parte, que la proyección del jugador desde su fichaje por el Real Madrid iba a ser, como resultó, exponencial, circunstancia notoria entonces y constatada después de dicho fichaje y durante los años en los que permaneció vinculado al club.

8. Paulino ha presentado las correspondientes declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio (folios 150 y siguientes), en los que hizo constar la deuda que KARDZALI mantenía con él por la cesión de derechos de imagen mediante el contrato firmado el 1 de agosto de 2009, así como los importes que le eran abonados en cada ejercicio por dicha sociedad en tal concepto (288.305,47 euros en 2011, 2.278.983,69 euros en 2012, según certificaciones emitidas por Ricardo).

Consta, asimismo, declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero, con referencia, entre otras, a KARDZALI-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA (folios 162 y siguientes).

9.Cuando Paulino adquirió el 16-12-09 el 100 % de las participaciones sociales de KARDZALI no hizo más que garantizar el cobro del crédito que ostentaba frente a tal sociedad por la cesión de la explotación de sus derechos de imagen.

10. La prestación de servicios de Ricardo a Paulino se documentó a través del contrato firmado entre ambos el 27 de agosto de 2009 (folios 206 a 212).

La realidad de la relación contractual así documentada no solo es admitida por los contratantes, también por Prudencio, y por aquellos con quien firmó contratos para la explotación de la imagen de Paulino. Y al folio 265 de la causa -33 del informe pericial de KPMG-, se refleja, en el cuadro 20, la relación de facturas recibidas por Kardzali, entre las que se encuentran las de IGMASA, precisamente por los trabajos realizados para la sociedad cuestionada en virtud de esa relación contractual, en concepto de honorarios por la administración de Kardzali. Así, facturas de 20-07-09, por importe de 16.000,00 euros; de 20-07-09, por importe de 4.180,00 euros; de 04-01-10, por importe de 4.775,00 euros; de 01-07-10, por importe de 4.587,50 euros; de 03-1-11, por importe de 4.770,10 euros; de 01-07-11, por importe de 4.769,60 euros; de 30-12-11, por importe de 5.200,54 euros; de 02-01-12, por importe de 2.250,35 euros; de 01-07-12, por importe de 2.664,37 euros y de 01-07-12, por importe de 3.420,60 euros.

Y la actividad efectuada por el Sr. Ricardo fue también, efectivamente, proporcionar al jugador una entidad preexistente -sometida a un régimen legal de escasa tributación- a la que ceder la gestión de sus derechos de imagen. Lo admitió sin reparos en el acto del juicio oral el acusado Ricardo quien relató que trabajaba con Cuatrecasas y en el mes de julio le explican la situación del jugador y le piden que hable con su abogado,



Prudencio quien le preguntó si había alguna sociedad, habiendo adquiriendo en junio KARDZALI, Se trataba de una entidad radicada en Madeira (Portugal), constituida antes del año 2001, por lo cual le era aplicable el Régimen Fiscal Especial de Madeira que le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012; en el año 2012, únicamente le sería aplicable un tipo del 4%; y, entre 2013 y 2020 del 5%; régimen aprobado por la Unión Europea. Además, los rendimientos abonados al socio no residente estaban exentos de toda retención en el momento del pago. Él era el administrador desde el 9 de junio de 2009 y compartía domicilio con otras 23 sociedades más, siendo también administrador de muchas de ellas. Sus funciones en KARDZALI eran de administrador y, salvo algún poder otorgado puntualmente, nunca delegó sus funciones, tampoco delegó su firma en Prudencio. El pagaba a Paulino conforme a sus peticiones y la liquidez de la sociedad, porque desde el 1 de agosto de 2009 pasó a ser dueño del 100% de la misma. A los folios 155 y 161 constan dos certificaciones emitidas por Ricardo, Gerente de la mercantil KARDZALI, relativas al pago parcial de la deuda que ostentaba con Paulino por el contrato de cesión de derechos, por importes de 288.305,47 euros en 2011 y 2.278.983,69 euros en 2012.

Conforme establece la propia Agencia Tributaria (folio 32 vuelto), a fecha 15-01-14 la deuda generada como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen del jugador había sido integrante satisfecha por KARDZALI. Existía un exceso de 900.352,54 euros, derivado de dos pagos ordenados por error por Paulino a KARDZALI, posteriormente corregidos.

Resulta irrelevante, a los efectos que nos ocupan, esta última circunstancia (el acto de localización de esta empresa para efectuar con ella la gestión), pues lo verdaderamente importante -a tenor del can1ino que han seguido las acusaciones- no es Ja clase de sociedad a la que se ceden los derechos, ni el régimen fiscal derivado de su localización, ni los propietarios de la misma. Lo esencial es determinar si, ante la supuesta falta de infraestructura de KARDZALI-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA, tal sociedad constituía un puro instrumento formal de ingresos y pagos, que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado y que solo fue empleada para eludir el pago de los tributos debidos porque, en definitiva, era falsa la cesión de Jos derechos de imagen.

Y los datos expresados anteriormente ponen de manifiesto no solo que KARDZALI-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA fue la cesionaria de los derechos de imagen del jugador, sino que realizó una activa intervención en la explotación de esos derechos. No sólo expidió y cobró las facturas a las que se ha hecho más arriba referencia, sino que -a tenor de la prueba pericial practicada- experimentó un incremento significativo de su volumen de negocio precisamente por la titularidad de la explotación de aquellos derechos, ha tenido que efectuar relevantes gastos de explotación para el normal desarrollo del negocio y gestionar determinados extremos de la actividad con las autoridades portuguesas.

Si a ello añadimos que el precio fijado en el contrato refleja el valor de mercado de una operación de esa naturaleza, que constan en autos diversos contratos suscritos entre KARDZALI y diversos Sponsors para la explotación de la imagen de Paulino, y que los representantes de las entidades beneficiarias de ciertos contratos efectuados con el jugador han afirmado que abonaban los importes correspondientes a KARDZALI, que emitía las facturas pertinentes, forzoso será concluir que no puede hablarse de simulación absoluta en el contrato de 1 de agosto de 2009 y que la cesión de derechos no sólo se formalizó en el negocio jurídico de esa fecha, sino que respondió a la realidad, lo que se ha constatado a través de Jos actos posteriores de los que se infiere una efectiva actividad de explotación enderezada a dar cumplimiento al objeto del contrato.

Y si ello es así, resultaba procedente -en cuanto ajustado al régimen fiscal vigente- no someter a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del jugador los rendimientos por éste obtenidos como consecuencia de la cesión, pues se cumplen todos los requisitos que dicho régimen fiscal (constituido por el artículo 92 de la Ley de Renta) establece, concretamente:

- a) La cesión (real y efectiva, como se sigue de los razonamientos expuestos) del derecho a la explotación de la imagen de Paulino a una entidad no residente, que los explotó en los términos vistos.
- b) La relación laboral entre dicho jugador y una entidad deportiva (en nuestro caso y durante los períodos controvertidos, el Real Madrid, CF), que ha obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen.
- c) La cuantía de las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo, que son superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen).

CUARTO. La sentencia de la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de enero de 2021 -estimatoria en parte del recurso de apelación deducido por las acusaciones contra nuestra sentencia de 25 de noviembre de 2019- nos exige "dar respuesta motivada" a una cuestión suscitada en el proceso por las acusaciones, concretamente, la de si los rendimientos obtenidos por KARDZALI en la explotación de los



derechos de imagen de Paulino , generados al margen de su relación laboral con el Real Madrid y no imputados en la base imponible de sus declaraciones de IRPF de 2010, 2011 y 2012, pueden ser subsumidos en el ámbito de aplicación del artículo 92 de la ley del impuesto.

Y, eventualmente, de no ser posible esa subsunción (siempre según la sentencia de la Sala ad quem), tendremos que determinar si concurren o no los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal por el que se acusa.

Es evidente que el análisis de esta cuestión nos exige -como nos indica la Sala de apelación- analizar la totalidad del material probatorio del que disponemos. Pero también -obvio es decirlo-

(i) en qué medida las acusaciones ejercitaron sus pretensiones de condena específicamente en relación con aquellas rentas (generadas al margen de la relación laboral del jugador con el Real Madrid),

(ii) en qué términos se produjo el debate entre las partes sobre la aplicación o no a tales rendimientos del artículo 92 de la Ley 35/2006 y

(iii) si las partes acusadas pudieron desplegar en el proceso -por conocer en plenitud los argumentos de las acusaciones sobre este particular- sus armas defensivas para contrarrestar la tesis de la inaplicabilidad del precepto.

Ciertamente, afirmamos en el apartado f) del fundamento jurídico tercero de nuestra sentencia de 25 de noviembre de 2019 -anulada por la del Tribunal Superior de Justicia- que una de las razones en las que las acusaciones amparaban la existencia de simulación absoluta en el contrato de 1 de agosto de 2009 era la de que "la norma en la que se ampara el jugador -el artículo 92 de la Ley 35/2006- no podía aplicarse a los derechos de imagen generados al margen de la relación laboral con el Real Madrid, ingresos que habrían sido de 685.900 euros en 2010, 363.000 en 2011 y 1.034.500 en 2012".

Sin embargo, como expondremos, las acusaciones se limitaron a defender esa inaplicabilidad de la norma a esos otros derechos de manera verbal, en el acto de la vista, con mayor o menor intensidad según fuera el representante de la Administración del Estado o el Fiscal el que efectuara esa defensa; pero no trasladaron esa acusación concreta o esa distinción a sus escritos de acusación, en los que -en relación con la totalidad de los derechos de imagen que se cedían- ampararon su pretensión acusatoria en la existencia de simulación.

1. En el caso del escrito de conclusiones definitivas del Fiscal señala el Ministerio Público lo siguiente (el subrayado es de esta sentencia)

a) Que "en fecha 1 de Agosto de 2009 Paulino , asesorado de forma efectiva por Prudencio , con el fin de procurarse un ilícito beneficio fiscal , suscribió un contrato por el que simulaba la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a la sociedad KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, cuyo domicilio se encuentra en la ciudad de Madeira (Portugal)".

b) Que "la aparente cesión de la explotación de la imagen del citado Paulino se efectuó cuando el mismo gozaba de la condición de no residente en España, si bien mantuvo dicha estructura formal en los años 2010 y siguientes, al menos hasta 2012, teniendo durante todo ese tiempo la condición de residente fiscal español".

c) Que "durante el período descrito, 2009 a 2012, Paulino con la ayuda de los otros dos acusados explotó su imagen con las distintas empresas que le contrataban sin hacer uso real de la sociedad KARDZALI, convirtiendo dicha entidad en un mero instrumento formal de ingresos y pagos que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado".

d) Que "de este modo, la sociedad KARDZALI (...) percibió en el ejercicio 2010 un rendimiento de actividades económicas, aparentemente derivado de la explotación de los derechos de imagen de Paulino , de 685.900 euros, en 2011 de 363.000 euros y en 2012 de 1.034.500 euros, y la cantidad de 900.000 euros en 2010, 75.000 en el 2011 y 1.676.916,95 en el 2012, a calificar como rendimientos del capital mobiliario, cantidades que debieron integrarse en la Base Imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...), ocasionándose a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria un perjuicio que se ha cuantificado en 606.876,10 euros en el ejercicio 2010, en 170.012 euros en el ejercicio 2011 y en 1.255.957,32 euros en el ejercicio 2012".

De la lectura de dicho escrito de acusación pueden fácilmente extraerse tres consecuencias:

La primera, que el Fiscal -aunque en conclusiones provisionales solo entendió que se habían dejado de ingresar, a los efectos de la acusación por delito contra la Hacienda Pública, las sumas abonadas a KARDZALI por ADIDAS ESPAÑA, SA, DTS DISTRIBUIDORA DE TELEVISIÓN DIGITAL, SA, ELECTRONIC ARTS SOFTWARE, SL, ANGULA AG UINAGA, SAU, EL CORTE INGLÉS, SA, PROCTER & GAMBLE INTERNATIONAL, DUA KELENCI y THAI YAMAHA MOTOR CO LTD, prescindiendo completamente en su escrito de acusación de las abonadas



por el REAL MADRID a dicha sociedad (900.000 euros, 75.000 euros y 1.676.916,95 euros en cada uno de los tres ejercicios objeto de acusación)- incluyó en sus conclusiones definitivas estas últimas sumas, a las que calificó como rendimientos de capital mobiliario no declarados por la persona física.

La segunda, que la razón de ser de la acusación del Ministerio Fiscal descansa en relación con ambos tipos de rendimientos (tanto los que califica como "de actividades económicas" como a los que otorga la naturaleza de provenientes "del capital mobiliario")- en el carácter simulado de la cesión de la explotación de esos derechos a la sociedad domiciliada en Madeira.

Dicho lo anterior, es evidente que, una vez que hemos descartado con claridad la existencia de la simulación y hemos afirmado sin duda alguna que KARDZALI era una sociedad con actividad, no ficticia y cuya constitución no estuvo torticeramente amparada en defraudar a la Hacienda Pública, la pretensión acusatoria del Fiscal no puede prosperar, por la razón esencial de que está sustentada solo y exclusivamente en la simulación, acción fraudulenta que es de la única que debían defenderse las partes acusadas y que, como se ha dicho, ha sido ya motivadamente descartada por esta Sala con anterioridad.

2. En el escrito de conclusiones provisionales (que fue elevado a definitivas) de la abogada del Estado, en la representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, existe, ciertamente, desde el principio, una distinción clara entre el origen de ambos tipos de rentas (las abonadas por el Real Madrid y las abonadas por las otras compañías).

Sin embargo, como veremos, poco o nada difiere dicho escrito -en relación con ambos tipos de pagadores- respecto del comportamiento que se imputa a los acusados y que justifica, a juicio de la abogada del Estado, la existencia del delito. En efecto:

a) Se afirma en dicho escrito, en primer lugar, que Paulino, con ánimo de defraudar a la Hacienda Pública, presentó sus declaraciones de IRPF de los ejercicios aquí cuestionados omitiendo deliberadamente determinados rendimientos por él obtenidos por la explotación de los derechos de imagen y sujetos a tributación en España "como rendimientos de su actividad económica y como ganancias patrimoniales, según los casos, utilizando personas jurídicas a las que simuló la cesión de tales derechos para tratar de ocultar el verdadero perceptor de los rendimientos, dejando con ello de ingresar en la Hacienda Pública cuotas superiores a 120.000 euros en los tres ejercicios impositivos".

Por tanto, la representante de la Administración Tributaria anuda la existencia del delito -en relación con ambos tipos de rendimientos, sin discriminación alguna entre ellos- a la existencia de simulación. Es decir, sean los pagos hechos por el Real Madrid a la sociedad KARDZALI (eventuales ganancias del capital mobiliario de la persona física, según la acusación), sean los efectuados por las restantes sociedades (supuestos rendimientos de actividades económicas de esa misma persona natural, también según la acusación), lo esencial es que el interesado -según la acusación- omitió su inclusión en las autoliquidaciones de su impuesto personal mediante un artificio consistente en la utilización de personas jurídicas a las que simuló la cesión de tales derechos.

b) La operativa supuestamente utilizada por los acusados se desarrolla por la abogada del Estado en los dos primeros folios de su escrito de conclusiones en el que conjuga el verbo "simular", el sustantivo "simulación" o el adjetivo "simulado" hasta en seis ocasiones, en todas ellas sin discriminar en atención al tipo de renta a la que van referidos los pagos correspondiente.

No cabe deducir del escrito de conclusiones -ni siquiera indiciariamente- que habría, para la abogacía del Estado, un régimen distinto para las ganancias del capital mobiliario o para los rendimientos de actividades económicas que no declaró el contribuyente, de manera que para estas últimas (integradas por los pagos efectuados por empresas distintas del Real Madrid) la existencia de simulación no constituía presupuesto esencial de la acusación, el elemento nuclear que hacía que los acusados cometieran los delitos contra la Hacienda Pública que han motivado la existencia de este proceso.

c) Ocurre, así, lo mismo que lo que sucedía con las conclusiones del Ministerio Fiscal. Aunque el escrito de la abogada del Estado es más completo porque distingue la figura del pagador, califica el tipo de renta según dicha figura y no determina la cuota defraudada de manera irrefutable, la razón de ser de su acusación, la única de la que se ha defendido la parte acusada es la misma: la simulación, sin cuya existencia la acusación misma se desmorona, porque el *factum* de ambas acusaciones incluye como elemento inescindible, precisamente, la existencia de ese comportamiento mendaz que ya hemos rechazado motivadamente. Sin la cesión ficticia, fingida, falsa, simulada, el relato de hechos sería completamente distinto y los argumentos que debería haber desplegado la defensa claramente dispares pues -tal y como están redactados ambos escritos y tal y como se ha desarrollado la vista- la parte esencial del proceso ha sido la de si concurrió o no simulación en el comportamiento de los acusados.



3. Es sabido que la pretensión penal queda definitivamente fijada en las conclusiones definitivas, de suerte que dicho escrito es el instrumento procesal que ha de considerarse esencial a los efectos de la fijación de la acusación en el proceso que determina, además, los límites de la congruencia penal.

Tan es así, que constituye doctrina reiterada del Tribunal Constitucional la de que no cabe acusación implícita, ni tácita, sino que la acusación debe ser formulada de forma expresa y en términos que no sean absolutamente vagos o indeterminados, a cuyo efecto el momento decisivo para la fijación de la acusación es el escrito de calificaciones definitivas, tanto que las diferentes garantías conectadas con el principio acusatorio se asientan en la inalterabilidad de los elementos esenciales del hecho constitutivo de infracción penal a partir de la fijación formal de la acusación en las calificaciones provisionales.

Debemos también recordar que el Tribunal Supremo ha establecido que las materias a que debe responder el Tribunal juzgador son las que constituyen auténticas pretensiones jurídicas que figuren en las conclusiones definitivas, que, como decimos, determinan el objeto del proceso, y no las meras alegaciones vertidas en el juicio vía de informe al término del juicio oral, que no son sino argumentos que apoyan la pretensión de la parte o relativas a la valoración de la prueba.

4. A tenor de lo expuesto, abordamos la cuestión que nos suscita la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid desde una primera perspectiva: con independencia de que los rendimientos obtenidos por KARDZALI en la explotación de los derechos de imagen de Paulino, generados al margen de su relación laboral con el Real Madrid y no imputados en la base imponible de sus declaraciones de IRPF de 2010, 2011 y 2012, puedan o no ser subsumidos en el ámbito de aplicación del artículo 92 de la ley del impuesto, lo cierto es que, descartada la simulación en la cesión de dichos derechos verificada por el jugador a la sociedad portuguesa, no puede imputársele delito alguno (ni a Paulino, ni al resto de los coacusados) por la razón esencial de que, por propia decisión de las partes acusadoras, éstas han decidido vincular la existencia del delito contra la Hacienda Pública a la existencia de simulación en la cesión de tales derechos -esté o no vinculados a la relación laboral con el Real Madrid-. Y es que ya hemos dicho con reiteración que, a juicio de la Sala, no existe simulación ni en la cesión de los derechos, ni en la actividad desarrollada por la sociedad con residencia en Madeira.

Precisamente por esa razón, consideramos innecesario en su momento diferenciar los dos tipos de rendimientos en atención a la figura del pagador (el empleador del jugador o empresarios distintos de éste). Porque en ambos casos, tanto el Fiscal como la abogada del Estado, habían hecho de la simulación el eje o clave de su acusación, girando todo el debate en la vista y la prueba practicada en el plenario en torno a determinar si -como las acusaciones sostenían- la cesión a KARDZALI de los derechos del jugador y la actuación misma de la entidad portuguesa eran o no una pura apariencia, un fingimiento dirigido a ocultar la realidad y a eludir -deliberadamente- el pago de los tributos debidos.

Por tal motivo, si como sostenemos, no hubo simulación; es decir, si la cesión de los derechos del jugador a KARDZALI fue real, si esta última entidad realizó una activa intervención en la explotación de esos derechos, las pretensiones acusadoras decaen, porque no concurre el elemento esencial en el que han hecho descansar la existencia de los delitos contra la Hacienda Pública por los que piden la condena de los tres acusados en esta causa.

5. De ser cierta la alegación -sobrevinidamente articulada en la apelación por la Agencia Tributaria-, según la cual constituyó una pretensión acusatoria alternativa la referida a la imputación exclusiva de los rendimientos no abonados por el Real Madrid, hubiera sido muy sencillo para esa acusación incorporar una petición subsidiaria a sus conclusiones solicitando que, para el caso de que la Sala no apreciara la simulación, que se declarara que los rendimientos abonados a KARDZALI por las compañías distintas del Real Madrid no tenían amparo en el artículo 92 de la Ley de Renta.

Una sentencia que analizara esta cuestión, en ausencia de acusación alternativa, no solo sería sorpresiva e inesperada para las partes acusadas sino que, probablemente, podría ser tachada de incongruente extra petita, pues abordaría una cuestión -nada menos que contra reo- ni siquiera sugerida propiamente por las acusaciones como algo desvinculado de la simulación.

Además, entendemos que en la hipótesis de que se hubiera formulado esa acusación alternativa, debió haber fijado una liquidación en la que estuviera determinada con precisión la cuota defraudada en cada ejercicio, con la solicitud de la pena de multa correspondiente, pues no basta para concretar el elemento objetivo del tipo penal que nos ocupa con la afirmación o presunción - contenida en el recurso de apelación- según la cual "la cuota defraudada superaría en todo caso los 120.000 euros solo teniendo en cuenta las rentas distintas de las abonadas por el Real Madrid".



6.- En cualquier caso, y aunque Jo anterior -una vez declarada en el fundamento precedente la inexistencia de simulación- sería suficiente para absolver a los acusados, añadimos, para dar contestación a lo que nos exige el órgano ad quem lo siguiente.

Conocemos la doctrina de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el alcance del artículo 92 de la Ley de renta. Según dicha doctrina, en efecto, el precepto perseguía canalizar una parte importante de los rendimientos de la actividad de los deportistas de élite a través de la contraprestación por la cesión a terceros de sus derechos de imagen exigiendo al respecto tres circunstancias: a) que el contribuyente tenga cedido el derecho a la explotación de su imagen, o haya consentido o autorizado su utilización, a otra persona o entidad, residente o no residente; b) que dicho contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral; c) que la persona o entidad empleadora o una entidad vinculada a ella haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente. Es cierto que en la indicada sentencia se precisó que el requisito referido a la existencia de una relación laboral hace que el régimen de imputación no se aplique a los deportistas que desempeñen su actividad profesional por cuenta propia (entre otros, los tenistas), precisando que "del mismo modo no se incluyen otro tipo de retribuciones que el deportista percibe de otras personas o entidades con las que el deportista no está vinculado laboralmente (pensemos en contratos que obligan al deportista a utilizar determinada ropa o en la utilización de la imagen dentro de campañas de publicidad)".

No creemos que de dicha expresión -que constituye más un obiter dictum de la sentencia citada que la propia ratio decidendi de la misma- pueda inevitablemente colegirse que los derechos de imagen que aquí analizamos (los no abonados por el Real Madrid) no tengan cobijo en el precepto contenido en el artículo 92 de la ley de la renta. Porque, como argumentó la defensa de Paulino y de Prudencio en el acto de la vista, los derechos de imagen de Paulino y -por supuesto- el valor de esos derechos de imagen no son los mismos si el jugador milita en el Real Madrid o lo hace en un club distinto. Por esa razón, a nuestro juicio, no es evidente que los rendimientos obtenidos por KARDZALI en la explotación de los derechos de imagen de Paulino, generados al margen de su relación laboral con el Real Madrid, queden de forma patente y clara fuera del artículo 92 de la ley de renta.

Y si al menos resulta discutible que tal precepto pueda dar cobertura a la no tributación en sede del impuesto personal del jugador de esos rendimientos, habrá que admitir -como mínimo- que el elemento subjetivo del tipo que nos ocupa -el dolo- no concurre en el supuesto de autos, pues era razonable pensar que la norma jurídica citada amparaba a Paulino a realizar una interpretación que le permitiera entender que esas sumas tenían encaje en dicho precepto legal y que, por tanto, le permitían tributar, precisamente, en los términos en los que lo hizo en los ejercicios objeto de acusación. Porque debemos incidir en que no se trata de ingresos opacos, ocultos, falseados o excluidos por el contribuyente del conocimiento de la Agencia Tributaria. Todo lo contrario, fueron objeto de declaración. No puede hablarse de dolo por la sola circunstancia de que el pagador de los rendimientos sea una entidad distinta del empleador del jugador cuando el cedente de los derechos (el Sr. Paulino) y el cesionario (la entidad portuguesa) son los mismos y cuando tales derechos están estricta e inescindiblemente vinculados a idéntica actividad como jugador de fútbol de élite del Real Madrid.

Todo ello, obvio es decirlo, aceptando dialécticamente que las acusaciones (o al menos una de las acusaciones) han entendido que, en relación con este tipo de rendimientos, no ha existido simulación y entendiendo también que han efectuado una verdadera calificación alternativa respecto de los pagos realizados por ADIDAS ESPAÑA, SA, DTS DISTRIBUIDORA DE TELEVISIÓN DIGITAL, SA, ELECTRONIC ARTS SOFTWARE, SL, ANGULA AGUINAGA, SAU, EL CORTE INGLÉS, SA, PROCTER & GAMBLE INTERNATIONAL, DUA KELENCI y THAI YAMAHA MOTOR CO LTD, aceptación que -como hemos visto- no asumimos se haya producido y que solo ponemos de manifiesto a efectos puramente hipotéticos y para cumplir plenamente el mandato de la Sala del Tribunal Superior de Justicia.

Y, por último, difícilmente podríamos afirmar la culpabilidad del contribuyente después de haber rechazado la simulación absoluta en la que las acusaciones sustentan la existencia del elemento subjetivo del delito contra la Hacienda Pública respecto de las sumas abonadas por el Real Madrid, extremo este que permanecería intangible tras la sentencia dictada en apelación.

QUINTO.- Por tanto, los hechos no son constitutivos de los delitos contra la Hacienda Pública imputados, por lo que procede la absolución de los acusados por tales ilícitos, con declaración de oficio de las costas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 123 del Código Penal.

FALLO

ABSOLVEMOS a los acusados Paulino, Prudencio e Ricardo de los delitos contra la Hacienda Pública que se les imputan, declarando de oficio las costas de esta instancia.



Déjense sin efecto cuantas medidas cautelares se hayan adoptado.

Esta Sentencia es recurrible en Apelación (ex artículo 846 Ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), para ante la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante escrito, autorizado con firma de letrado, presentado en la Secretaría de esta Sala, en el término de diez días.

Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará certificación al Rollo de Sala y se anotará en los registros correspondientes, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ