

Absolución por delito fiscal en un caso de explotación de los derechos de imagen a través de una sociedad vinculada

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Audiencia Provincial de Madrid ha absuelto a un futbolista de los delitos contra la Hacienda Pública que se le imputaban por la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad domiciliada en un territorio de baja tributación.

La Audiencia Provincial de Madrid, en su Sentencia 672/2019, de 25 de noviembre del 2019, ha absuelto a un futbolista de los delitos contra la Hacienda Pública que se le imputaban en relación con la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad domiciliada en un territorio de baja tributación, fallo absolutorio que también alcanza a su asesor fiscal y al administrador de la entidad cesionaria de tales derechos, que también lo era de una sociedad dedicada a facilitar estructuras como la utilizada en este caso—estos últimos, en concepto de cooperadores necesarios—.

Atendiendo a los hechos relatados en la sentencia, el 1 de enero del 2009 y mientras era jugador del Liverpool, el futbolista cedió el derecho a explotar sus derechos de imagen a una conocida marca de ropa deportiva. Sin embargo, el 1 de agosto del 2009, sólo cinco días antes de fichar por el Real Madrid, el futbolista firmó un contrato con una entidad domiciliada en Madeira en virtud del cual cedía a ésta la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen. Seguidamente informó a la citada marca deportiva de que la entidad portuguesa se subrogaría a partir de entonces en los derechos y obligaciones que vinculaban al jugador con aquélla. El contrato

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

con la sociedad portuguesa se firmó por cinco años y cinco millones de euros exigibles desde la firma del contrato, aunque finalmente fueron abonados en ejercicios sucesivos al no exigir el jugador el pago inmediato de su crédito.

Pues bien, dicha sociedad, cuyas participaciones terminó adquiriendo el jugador en diciembre del 2009, era inicialmente propiedad de una entidad panameña —que a su vez la había adquirido de dos entidades domiciliadas en Islas Vírgenes Británicas— y se había constituido antes del año 2001, por lo que le resultaba de aplicación un régimen fiscal especial que le otorgaba la exención total de impuestos hasta el 2012, ejercicio en el que se le aplicaría un tipo del 4 %, que se elevaría al 5 % entre los ejercicios 2013 y 2020.

En ese contexto, el abogado del Estado y el ministerio fiscal entendieron que la cesión de los derechos de imagen por parte del futbolista a la sociedad portuguesa no fue real, sino simulada y formalizada con el único propósito de que el jugador pudiera eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación de tales derechos. En defensa de tal posición se esgrimieron, entre otros, los siguientes argumentos:

- a) Carece de justificación que se cedan los cuantiosos derechos de imagen a una sociedad sin infraestructura alguna —facilitada por el administrador de una entidad dedicada a ofertar una especie de «testaferros cualificados»— a cambio de nada, ya que esa sociedad no podía cumplir el contrato en tanto en cuanto carecía de facultades, limitándose a seguir las instrucciones de los agentes del jugador.
- b) La causa del contrato de cesión no fue otra que la utilización de una sociedad —que ya había sido constituida mediante un conjunto de actos complejos— beneficiaria de un régimen fiscal de nula o escasa tributación.
- c) El futbolista, actuando en nombre propio y con la ayuda de los otros dos acusados, explotó su imagen con las distintas empresas que lo contrataban sin hacer uso real de la sociedad portuguesa, que desempeñó un papel de mero instrumento formal de ingresos y pagos.
- d) La cesión, además, se efectuó sin garantía alguna en relación con el pago, pues la cesionaria carecía de recursos para poder abonar los cinco millones de euros, importe que además se considera ilógico e irracional al entender que es muy inferior a la previsión de los rendimientos que se podían obtener en los cinco años de vigencia del contrato y que, pese a ser exigible a la firma del contrato, ni se pagó en el momento de la cesión ni se fijó un calendario de pago.

Pues bien, la Audiencia Provincial, aun consciente de lo inhabitual de la fórmula utilizada en este caso para intentar reducir al máximo permitido legalmente la tributación del futbolista, entiende que ello no puede conducir, indefectiblemente, a concluir que la conducta enjuiciada incurra en la responsabilidad penal que se imputa. Para que pueda ser así —insiste el tribunal tras poner de manifiesto la errática posición del ministerio fiscal en defensa de su postura—, es imprescindible que el negocio jurídico de la cesión pueda calificarse de simulado, ya que la simulación absoluta es el presupuesto en el que se asientan las acusaciones.

Pues bien, analizadas las circunstancias del caso, el tribunal concluye que en él no existe simulación, posición que sustenta sobre argumentos como los siguientes:

- a) El hecho de que la sociedad portuguesa carezca de una infraestructura material o humana más o menos relevante carece de la trascendencia pretendida, no sólo porque en estos ámbitos es habitual la subcontratación —como aquí ha sucedido—, sino porque no se requiere un entramado especialmente complejo para gestionar la explotación de la imagen de una persona cuya actividad deportiva la dota de una gran notoriedad.
- b) El futbolista no participó en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, más allá de extender la firma en los correspondientes contratos o de prestar el consentimiento —también mediante su firma— para realizar lo que constituía el objeto en cada uno de ellos.
- c) Se ha acreditado que la entidad portuguesa era la que emitía y cobraba las facturas aumentando significativamente el volumen de negocio derivado de la cesión de los derechos de imagen —tal y como afirmaron los peritos—, lo que le permitió maximizar el activo y llevar a cabo alternativas de inversión en el normal desarrollo de su actividad.
- d) El precio de la cesión —cinco millones de euros— no fue arbitrario o caprichoso, sino que se basó en un informe de valoración fechado el 1 de agosto del 2009 —en el que se tuvo en cuenta la propuesta de contrato para el Real Madrid y el contrato del deportista con la citada marca deportiva previo a la subrogación de la entidad portuguesa—, valor que los peritos consideraron ajustado a los precios de mercado.
- e) La adquisición del 100 % de las participaciones sociales de la entidad portuguesa por parte del jugador en diciembre del 2009 no hizo más que garantizar el cobro del crédito del que era acreedor frente a tal sociedad por la cesión de la explotación de sus derechos de imagen.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Audiencia concluye —tras señalar que lo verdaderamente relevante a efectos de solventar la controversia planteada no es la clase de sociedad a la que se ceden los derechos ni el régimen fiscal derivado de su localización ni los propietarios de aquélla— que la entidad portuguesa fue realmente la cesionaria de los derechos de imagen del jugador y que intervino activamente en su explotación, por lo que no fue un mero instrumento formal de ingresos o pagos utilizado como medio de eludir tributos debidos.

Por tanto, se descarta la existencia de simulación en este supuesto entendiendo que —al amparo de lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la redacción vigente *ratione temporis*— procedía excluir de tributación los rendimientos percibidos por el jugador como consecuencia de la cesión del derecho a la explotación de su imagen, por lo que la Audiencia ha resuelto absolver a los tres acusados en este caso.

Cabe señalar que la Fiscalía ha recurrido ya este fallo absolutorio alegando «falta de racionalidad de la motivación fáctica con base en las pruebas practicadas en el juicio oral y la coherencia

entre ellas». Así pues, habrá que esperar para saber si se confirma o no el criterio de la Audiencia Provincial de Madrid en un caso cuyas diferencias más relevantes con respecto a otros similares pudieran estar tanto en el hecho de que la explotación de los derechos de imagen no se ha cedido a una entidad domiciliada en un paraíso fiscal, sino a una sociedad cuyo régimen fiscal especial se había autorizado en el marco de la Unión Europea, como en la debida acreditación de los hechos y circunstancias valorados por el tribunal como no determinantes de la prueba de la conducta típica del delito fiscal.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con los siguientes letrados:

Núria Vila Masip
Of counsel, Barcelona
nvila@ga-p.com

Mariana Díaz-Moro Paraja
Abogada, Madrid
mdiazmoro@ga-p.com

Adrián Boix Cortés
Abogado, Valencia
aboix@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.