

**Sección nº 29 de la Audiencia Provincial de Madrid**

C/ de Santiago de Compostela, 96 , Planta 12 -  
28035

Teléfono: 914934418,914933800

Fax: 914934420

R

37051030

N.I.G.: 28.079.00.1-2016/0045148



(01) 31322150743

**Recurso de Apelación 290/2017**

**Origen:**Juzgado de Instrucción nº 40 de Madrid

Diligencias previas 557/2016

**Apelante:** AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA,  
ABOGADO DEL ESTADO y D./Dña. MINISTERIO FISCAL  
Abogado del Estado

**Apelado:** D./Dña. IGNASI MAESTRE CASANOVAS y D./Dña. IVAN ZALDUA  
AZCUENAGA y D./Dña. XABIER ALONSO OLANO  
Procurador D./Dña. GUZMAN DE LA VILLA DE LA SERNA y Procurador D./Dña.  
BEATRIZ MARIA GONZALEZ RIVERO

Ilmos/as.Sres/as.

Don Eduardo de Porres Ortiz de Urbina (Presidente)

Don Justo Rodríguez Castro

Dña. Mª Luz García Monteys

**AUTO Nº 959/17**

En Madrid, a 28 de diciembre de 2017

**ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-** El día 09/01/2017 el Ilmo. Sr. Magistrado Juez del Juzgado de Instrucción número 40 de Madrid dictó auto por el que acordó el sobreseimiento provisional y archivo de las presentes diligencias. Notificado a las partes el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado han interpuesto sendos recursos de apelación, de los que se ha dado traslado para

alegaciones a las demás partes con el resultado que obra en autos.

### **SEGUNDO.- Fundamentos de la resolución impugnada**

Después de hacer una detallada cita de la jurisprudencia y de distinguir entre simulación y fraude de ley el Sr. Instructor y acogiendo en lo sustancial las tesis del Ministerio Fiscal plasmadas en una Propuesta de Informe fechada el 03/12/2015 y realizada con anterioridad a que se decidiera la interposición de la querella, ha considerado que la cesión de derecho de los derechos de imagen por el investigado es una actuación jurídica plenamente legal, realizada en el marco de la legítima búsqueda de una opción fiscal ventajosa, siendo una práctica habitual en los deportistas de élite que tiene amparo en el artículo 92 de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se afirma en el auto impugnado que a partir de la cesión fue la entidad cesionaria, KARDZALI y no el deportista, tal y como se ha acreditado por declaraciones testificales, quien ha gestionado los derechos de imagen, limitándose el investigado a prestar su consentimiento en los distintos ofrecimientos publicitarios. Según el auto, la afirmación de la Agencia Tributaria de que el contrato de cesión es una mera simulación contractual no se ajusta al resultado de la investigación por varios datos: a) los anunciantes han ratificado que fue KARDZALI quien llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen y que la única relación de los anunciantes con el investigado fue la que se pudo producir en el rodaje de los distintos anuncios; b) la contabilidad de KARDZALI y de la agencia THE BEST OF YOU refleja los apuntes contables de las prestaciones realizadas y existe justificación bancaria de los pagos realizados; c) Se ha dado una explicación coherente y suficiente sobre la estructura y la escasez de personal de KARDZALI. Por otro lado, en el auto se considera que conforme a la doctrina establecida por la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 no hay delito fiscal porque no han existido actos de ocultación ya que desde 2011 y en años sucesivos el investigado en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio ha declarado la titularidad de sus acciones en KARDZALI así como el crédito que tenía contra esa sociedad por consecuencia de la venta, por lo que, a juicio del Instructor, no ha existido defraudación sino el aprovechamiento, dentro de las opciones fiscales disponibles, de la opción fiscal más ventajosa, actuación que no es constitutiva de delito.

### **TERCERO.- Recurso del Abogado del Estado**



En el primer motivo de su recurso y con cita varias resoluciones judiciales (STS 1524/2004; SAP de Barcelona -sección 2ª- de 14/03/2011; Auto AN -sección 3ª- número 111/2013, de 22 de Abril; Auto AP Barcelona -sección 7ª- número 366/12, de 24 de mayo; Auto TS de 23/03/2010; Auto AP Madrid, número 508/2012 -sección 29ª-, de 3 de Septiembre; Auto AP Madrid 3931/2008, de 22 de diciembre) el Sr. Abogado del Estado considera que el Instructor se excede en sus funciones porque está suplantando la función del órgano de enjuiciamiento. A su juicio, en esta fase procesal debe valorarse la solidez de los indicios aportados sin entrar a analizar cuestiones que afecten a los elementos del tipo o a la culpabilidad, cuestión que debe hacerse en la sentencia, una vez practicada la prueba y celebrado el juicio.

En el segundo alegato del recurso se pone de relieve que el investigado tras fichar por el Real Madrid CF en los tres años a que se refiere la querella obtuvo 5 millones de euros por derechos de imagen y a través del artificio fiscal empleado no tributó ni un solo euro por tales ingresos. A juicio del recurrente hay simulación contractual por lo siguiente: a) No existió voluntad negocial porque 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 la sociedad en cuestión no puede cumplir el contrato y en tanto que esa sociedad no tenía facultad alguna, 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, lo que se evidencia por la utilización no de una sociedad de nueva creación, sino de una sociedad ya constituida a través de una serie 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) Tampoco resulta creíble que la cesión se hiciera sin ninguna garantía en relación con el pago de la cesión con el argumento de que no era necesaria ya que en caso de impago podía rescindirse el contrato; d) Lo que más llama la atención al Abogado del Estado es que la justificación de toda esta operación sea la aplicación del citado artículo 92 de la Ley 35/2006 cuando lo cierto es que no se aplicó ya que el artículo en cuestión permite un diferimiento de la tributación no que no se tribute cantidad alguna y, además, la norma en cuestión no puede

aplicarse a los derechos de imagen generados al margen de la relación laboral con el Real Madrid, ingresos que fueron de 685.900 euros en 2010, 363.000 en 2011 y 1.034.500 en 2012; d) La entidad KARDZALI no podía gestionar los derechos de imagen porque no tenía infraestructura y porque esa sociedad fue facilitada por don Ignasi Maestre, 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” y a este respecto se ponen de relieve las contradicciones en que incurrió el empleado Sr. Zaldua quien dijo que KARDZALI no gestionaba nada para decir después que gestionaba subcontratando con la empresa THE GEST OF YOU, muy relacionada con los derechos de imagen del Real Madrid o que KARDZALI gestionó derechos no contemplados en el contrato, salvando tal incongruencia con la afirmación de que lo autorizaba el Sr. Alonso cuando no consta que el contrato de cesión fuera revisado en momento alguno; e) Se cuestiona también en cuanto al precio que fuera inferior a los ingresos previstos por derechos de imagen, que fuera en cuantía fija, que no se pagara a la firma del contrato, que ni siquiera se estableciera calendario de pago y que incluso asumiera los costes del contrato, de lo que se infiere que la única intención del contrato era no tributar nunca y en ningún lugar; f) Hubo ocultación de los ingresos dado que, como en el caso Mascherano siendo cierto que se declaró la titularidad de las acciones, lo que no se declararon fueron los ingresos de la sociedad cesionaria, ingresos que en este caso pudieron ser conocidos únicamente por la pericia de los investigadores de la Agencia Tributaria.

#### **CUARTO.- Recurso y alegaciones del Ministerio Fiscal**

Después de explicar el resultado y conclusión de las diligencias de investigación llevadas a cabo por el Ministerio Fiscal que concluyeron con la presentación de una denuncia por considerar que los hechos son constitutivos de infracción penal, entiende que la decisión del Instructor es prematura y que sólo procede el sobreseimiento cuando el análisis de la tipicidad de la conducta resulte manifiestamente negativo, situación que entiende no concurre en este caso porque hay indicios muy sólidos de que el investigado se valió de una simulación contractual para eludir el pago de impuestos. Se alega que la decisión de archivo se asienta en la valoración de las testificales de los anunciantes de la imagen del investigados que fueron realizadas durante la investigación de la Fiscalía y que no han sido sometidas



siquiera a contradicción de las partes y se alega que se ha tomado en cuenta como indicio incriminatorio la prueba pericial de la AEAT, que tiene reconocida la condición de prueba de cargo. Por otra parte, en el escrito de alegaciones presentado por el Ministerio Público se desgana la relación de indicios que, a su juicio, permite establecer de forma indiciaria la existencia de una simulación contractual para eludir el pago de impuestos en España. Así y a modo de resumen se afirma que “sin perjuicio de las valoraciones efectuadas en la resolución impugnada, la Sala debe cuestionarse, no obstante, si la adquisición de una entidad formada en el año 2001 y con una exención fiscal, que carece de empleados, que su objeto social es vinculado con el mundo del cosmético, cuyo domicilio está sito en la empresa de contabilidad, que subcontrata la gestión de la imagen a otra entidad y que no abona cantidad alguna al cedente de los derechos en el momento de la firma del contrato, constituye una operación dedicada a explotar realmente los derechos de imagen de un futbolista de alto nivel o, en cambio, está destinada a burlar intencionadamente la ley”.

#### **QUINTO.- Alegaciones de don IGNASI MAESTRE CASANOVAS**

En el primer motivo del recurso se hace referencia al decreto del Ministerio Fiscal unido a las actuaciones por el que se concluyó que no existía simulación contractual conclusión que hace suya el Juez de Instrucción en el auto impugnado y con el que está plenamente conforme la defensa del Sr. Maestre por no existir indicios de criminalidad. En el escrito de alegaciones se hace una reseña y resumen de los hechos que a juicio del impugnante evidencian la inexistencia de simulación contractual. Por otra parte se alega que los actos realizados por el Sr. Maestre pueden ser calificados de neutrales porque, de no haber intervenido él, hubieran acudido a otra persona y porque ninguna relevancia tiene el que el Sr. Maestre fuera el administrador de la sociedad que gestionaba los derechos de imagen en tanto que ello ni incrementa el riesgo de delito fiscal, ni lo favorece ni supone aportación alguna a la planificación delictiva previa. Por último se hace mención de que no puede servir como precedente la doctrina establecida en la sentencia del caso Mascherano ya que en aquel caso el deportista no declaró los ingresos obtenidos como consecuencia de la cesión de sus derechos de imagen mientras que en este caso el Sr. Alonso tiene una sociedad, declarada y transparente, que tiene una estructura propia para el desarrollo de su actividad. Por estas razones se interesa la desestimación de los recursos.

## **SEXTO.- ALEGACIONES DE LA DEFENSA DE DON XABIER ALONSO OLANO Y DE DON IVÁN ZALDÚA AZCUÉNAGA**

En el primer motivo del escrito de alegaciones se hace un repaso detallado de la actuación de la Fiscalía tanto en los trámites previos a la apertura de diligencias judiciales en que existió un proyecto de Decreto de Archivo de la Fiscalía que no llegó a notificarse a las partes y que no tuvo eficacia jurídica en tanto que se presentó denuncia de los hechos ante el Juzgado, como en la tramitación del recurso de apelación formulado por el Ministerio Fiscal contra el auto de sobreseimiento en que se interesaba la posible aplicación el artículo 230 de la Lecrim. indicándose al efecto que tal precepto no es aplicable en el procedimiento abreviado, razón por la que no procede la celebración de vista pública. En el motivo segundo del recurso se hace un extenso análisis de la jurisprudencia citada por la Abogacía del Estado sobre las facultades del Instructor en orden a sobreseer las actuaciones indicando que éste está plenamente habilitado para dictar auto de sobreseimiento con el fin de evitar la llamada de banquillo y siempre que los indicios de criminalidad sean inexistentes o muy endeble, como entiende que ocurre en este caso.

**SÉPTIMO.-** Remitido el oportuno testimonio de las actuaciones a este Tribunal para la resolución del recurso se ha señalado el día 13/07/2017 para la deliberación, votación y fallo, designándose Ponente a Don Eduardo de Porres Ortiz de Urbina, que expresa el parecer de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Para la adecuada resolución del recurso debe precisarse, en primer término, si es procesalmente correcto que el Sr. Instructor acuerde el sobreseimiento provisional de las actuaciones o si, atendidas las circunstancias del caso, ha realizado un análisis jurídico que corresponde al órgano de enjuiciamiento.

La discriminación de funciones entre el instructor y el órgano de enjuiciamiento resulta especialmente delicada en casos de investigaciones complejas o cuando se debe valorar la



existencia o no de indicios en delitos con elementos normativos y subjetivos, como ocurre con el delito fiscal. Precisamente esa es una de las bases de los recursos interpuestos contra el auto impugnado en los que se considera que el juez ha realizado una valoración de las diligencias que no le corresponde y que sólo puede realizarse con plenitud después de practicada la prueba y celebrado el juicio.

Sobre esta cuestión resulta procedente citar la STS 903/2011, de 15 de junio, en la que se afirma que *"es preciso deslindar las funciones del instructor y las del tribunal al que corresponde el enjuiciamiento y la decisión, de forma que el primero, siempre que exista una acusación, no puede rebasar las funciones propias de la instrucción y adentrarse en cuestiones que afectan a la culpabilidad, como es el dolo, o a otros elementos del tipo, salvo casos de diaphanidad manifiesta, entrando en juicios de inferencia, cuya decisión exige la celebración de verdaderos actos de prueba bajo el imperio de los principios que rigen el juicio oral, pues de lo contrario se está vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva con indefensión de la acusación que se ve privada además de su derecho a sostener la misma y a utilizar los medios de prueba pertinentes (artículo 24 C.E.)"*.

Ha de analizarse, por tanto, si, como sostiene el Sr. Instructor y las defensas, los hechos, de forma indudable, no revisten caracteres de infracción penal o si, por el contrario, ese juicio negativo de tipicidad penal no es posible por la existencia de indicios de criminalidad suficientes para la formulación de una acusación penal fundada en derecho por delito fiscal.

**SEGUNDO.-** El delito fiscal, tipificado en el artículo 305 del Código Penal, se configura en su tipo objetivo, según describe la reciente STS nº 374/2017, de 24 de mayo, por los siguientes presupuestos: a) Un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un «delito especial» que solamente puede cometer quien tiene esa condición. Lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano; b) un aspecto «esencialmente omisivo» en cuanto que supone la infracción del deber de contribuir, que la doctrina clasifica dentro de los «mandatos de determinación», que llevan a clasificar el delito dentro de la categoría de «en blanco»; c) pero que no se limita a la mera pasividad, por lo que, asume cualquiera de las modalidades de acción u omisión que el precepto citado prevé, lo que no basta es la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y

liquidación, o la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso», que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de «medios determinados» funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible; d) que requiere un resultado constituido por el «perjuicio económico para la Hacienda» que será típico si alcanza la cantidad fijada en la norma penal; e) que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente.

El artículo 305 del Código Penal no castiga, por tanto, el simple impago de un impuesto sino la defraudación tributaria, que se caracteriza por la existencia de una actuación engañosa frente a la administración tributaria. Precisamente por ello, ha sido objeto de discusión doctrinal y jurisprudencial si, además de los negocios simulados, en los que el elemento de engaño es consustancial, también podían ser un instrumento idóneo para la defraudación tributaria los negocios en fraude de ley. Esto es importante porque en el caso que nos ocupa la resolución impugnada considera que ha habido fraude de ley y no simulación contractual, razón por la que se ha decretado el sobreseimiento provisional.

**TERCERO.-** La institución del fraude de ley es definida en el artículo 6.4 del Código Civil, a cuyo tenor *“los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”*. La jurisprudencia civil ha reconocido que esta figura constituye una forma de ilícito en el que se busca crear una apariencia, como es la conformidad del acto con una norma (llamada de cobertura) para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión de dicho acto con otra norma que, por su carácter imperativo, es la que debería ser observada y aplicada (norma defraudada).

En cambio, hay simulación de negocio cuando, de común acuerdo, las partes entre sí –o si aquél es unilateral, de acuerdo el declarante con el destinatario- emiten una declaración de voluntad (o declaraciones) no coincidente con la voluntad interna, con el fin de engañar a



terceros”.

Como señala la citada STS número 751/2003, de 28 de noviembre, *“tanto la simulación como el fraude de ley son figuras connotadas de ilicitud y caracterizadas - más allá de sus diferencias- porque quien recurre a ellas busca desfigurar ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico.*

*En el caso de la simulación -aquí se trata de la relativa- se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley. El fraude de ley es una forma de “ilícito atípico”, en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma (“de cobertura”), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. En el desarrollo del fraude de ley concurre un solo plano empírico de actuación en el tráfico jurídico, y dos planos de legalidad como referencia, con los que se opera tácticamente amparando el comportamiento empírico en la norma de cobertura”.*

**CUARTO.-** El Tribunal Supremo hace ya años ha mantenido que los negocios en fraude de ley pueden ser un instrumento adecuado para la elusión fiscal y buena prueba de ello es la STS número 751/2003, de 28 de noviembre, en la que se decía lo siguiente: *“En cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto”.*

Sin embargo, el Tribunal Constitucional (STC 120/2005, de 10 de mayo) ha mantenido una opinión distinta considerando que los negocios en fraude de ley no pueden ser

instrumento para la comisión del delito fiscal en tanto que este delito exige una actuación de ocultación que no concurre en el fraude de ley. El máximo intérprete constitucional se ha referido a esta cuestión indicando que *"mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista... Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes (arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación"*.

En esa misma sentencia el Tribunal Constitucional distinguió entre fraude de ley y defraudación tributaria afirmando que *"el concepto de fraude de ley (tributario o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de Ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal"*.

Resulta importante destacar que en otra sentencia posterior el Tribunal Constitucional



(STC 129/2008, de 27 de octubre) analizó en el recurso de amparo una condena por delito fiscal en la que se calificaba el contrato que había servido de instrumento a la defraudación fiscal como contrato simulado. En este caso el máximo intérprete constitucional consideró razonable calificar de contrato simulado (y no en fraude de ley) y apreciar delito fiscal en los casos de *“utilización de un negocio jurídico sin causa propia y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos”*.

El Tribunal Constitucional razonó su posición en los siguientes términos: *“el entendimiento de que concurre una defraudación típica -esto es, según la Sentencia de instancia, una conducta con “un cierto componente de engaño”- lo sustentan las resoluciones impugnadas en que el negocio de compraventa realizado tiene componentes de simulación, que se detectan a partir de la falta de lógica económica de la operación más allá de lo que pueda suponer el impago de tributos, y a partir del concurso de una sociedad con importantes y pretéritas bases imponibles negativas. Insiste la Sentencia de casación en que el artificio, y con él el engaño, y con él la defraudación, consiste en la utilización de un tipo de negocio jurídico sin su causa propia, y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos. Esta comprensión de que concurre una defraudación penalmente típica por las características del negocio practicado, carente del equilibrio de contraprestaciones propio de la compraventa, por la índole peculiar del adquirente, y por el resultado final de impago de tributos, podrá resultar expansiva a los ojos del recurrente pero, y esto es lo único que ahora importa, no puede tildarse de irrazonable y por ello imprevisible para los destinatarios de la norma penal o constitutivo de una creación judicial del delito. No cae fuera del campo semántico del verbo “defraudar”, que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos. No es tampoco el fruto de un razonamiento ilógico o ajeno a las pautas interpretativas asentadas en la comunidad jurídica, sin que en ningún caso lo sea el que se condicione de este modo la juridicidad de ciertas operaciones mercantiles, que serían sólo inicial y aparentemente regulares. Y no revela desde luego la utilización de valores o principios contrarios a la Constitución”*.

Por tanto, a pesar de que en el plano teórico haya una clara diferencia entre los contratos en fraude de ley y los contratos simulados, en la práctica la distinción no es tan sencilla. Tan

es así que parte de la doctrina ha considerado que las sentencias del Tribunal Constitucional antes citadas 120/2005 y 129/2008 son en cierta medida contradictorias porque en la primera se excluyen con carácter general los negocios en fraude de ley como mecanismo de defraudación fiscal mientras que en la segunda se considera que pueden dar lugar a un delito fiscal los negocios con estructura de fraude de ley pero que tengan un componente de simulación tal y como ocurre en los casos de *“utilización de un negocio jurídico sin causa propia y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos”*.

**QUINTO.-** A la vista de los criterios jurisprudenciales que se acaban de mencionar debemos descender al análisis del caso contemplado en el presente proceso. En la presente causa se discute si la cesión de derechos de imagen realizada por el investigado es una actuación legalmente admisible o si es un negocio celebrado en fraude de ley o si es, por el contrario, un negocio simulado sin más finalidad que la elusión de impuestos.

La cesión de derechos de imagen está permitida por el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, que establece un régimen fiscal especial para las rentas que un deportista profesional perciba por la explotación de su imagen cuando éstas concurren con otras rentas procedentes de una relación laboral. La Ley permite la cesión del derecho de explotación de la imagen a otra persona o entidad, residente o no residente, siendo indiferente que esta cesión hubiera tenido lugar cuando la persona física fuese no contribuyente. En este caso, como sabemos, la cesión se hizo a una entidad no residente en España cuando el sujeto pasivo del impuesto tampoco lo era, lo que ha dado lugar a que las rentas generadas por los derechos cedidos no hayan tributado ni en España ni en el Reino Unido, país este último en que el obligado tributario residía cuando se hizo la cesión. Este tipo de cesiones tiene como fundamento la obtención de ventajas fiscales, tal y como puso de relieve una importante sentencia del Tribunal Supremo (STS de 28-03-2012), en la que se afirmó que este tipo de cesiones puede hacerse con la mayor amplitud en tanto que resulta *“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. Todos estos son datos que carecen de relevancia, porque 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”.*

Sin embargo, resulta patente que el tratamiento fiscal establecido por la ley 35/2006, aunque denotaba una cierta permisividad en el tratamiento fiscal de este tipo de ingresos, no permite una total exención. El régimen previsto en el artículo 92 citado establece un tratamiento fiscal especial, que no exención, para las rentas procedentes de determinados derechos de imagen, en una proporción también concreta y con unos requisitos muy precisos que limitan de forma notable su singular tratamiento fiscal y que se desgranaban a lo largo de los distintos párrafos del precepto comentado. En efecto, en el artículo 92 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, permite al titular de los derechos de imagen cedidos imputar en la base imponible de su IRPF los ingresos producidos por la contraprestación de la cesión pero con una serie de requisitos como los siguientes: *“La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados (art. 96.2). 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 período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto (art. 96.3)”.*

En el caso que nos ocupa, la cesión de los derechos de imagen no se ha producido con la finalidad de aplicar el régimen de tributación previsto en el artículo 92 citado sino con la finalidad de conseguir la total exención de impuestos, en tanto que ese ha sido el resultado final de la operativa seguida por el investigado. Las distintas denuncias por delito fiscal que se han seguido en los últimos años han dado lugar a importantes pronunciamientos

jurisprudenciales que no es posible desconocer. De singular relevancia resulta la reciente STS nº 374/2017, de 24 de mayo, relativa a un caso similar al que ahora nos ocupa, en la que se refieren algunos datos coincidentes con nuestro caso, que han llevado al alto tribunal a confirmar en casación la condena por delito fiscal.

En esta sentencia, que es anterior al auto que ahora se impugna y que no pudo ser tomada en consideración por el Sr. Instructor, se ha valorado para declarar la existencia del delito que la *“maniobra negocial no tenía más finalidad que la de ocultar a la Hacienda pública los ingresos generados por la mencionada explotación y quién era el verdadero perceptor de los derechos de imagen”*, que *“la cesión de estos derechos significaba, a la vista de la lectura de los contratos y sin género alguno de dudas en cuanto a su interpretación, la desvinculación meramente formal del jugador de la explotación de su imagen”*, que *“la experiencia da cuenta de que esos comportamientos plasman los más típicos mecanismo de los defraudadores fiscales: creación de aparentes sujetos pasivos interpuestos entre el verdadero y la Hacienda - las supuestas cesionarias de los derechos- y su deslocalización, ubicándolos en países diversos que dificulten el seguimiento en caso de investigación del devengo y percepción de los derechos negociados con terceros. La interposición de otro sujeto entre el aparente pasivo del impuesto y el origen del dinero percibido -las gestoras de servicios contratadas por las cesionarias de los derechos-, son otro paso más para incrementar el poder disimulador de la artimaña, merezca o no la consideración de «entramado»*. Por otro lado, unir el dato de tal construcción jurídica con la conclusión de su funcionalidad objetiva para esa ocultación a la Hacienda de la realidad económica bajo la apariencia jurídica simulada, es sencillamente una manifestación prístina de sentido común”

La fecha de los hechos enjuiciados en esta sentencia es muy próxima a las fechas del caso aquí analizado y la normativa aplicable es la misma en ambos, con lo que se quiere poner de relieve que el simple hecho de que el artículo 92 de la ley reguladora del IRPF posibilitara la cesión de los derechos de imagen no excluye que ésta pudiera articularse a través de contratos simulados. En esta importante sentencia del Tribunal Supremo se concluye en la existencia de simulación contractual en base a una multiplicidad de factores o circunstancias, muchas de las cuales concurren en este caso. Así, que la cesión no tuviera más finalidad que



el impago de impuestos, que se incumplieran por el obligado tributario los deberes positivos de “veracidad, declaración y pago”, ocultando los ingresos por derechos de imagen y no identificando al último destinatario de tales ingresos. Por otro lado, se identifica la cesión de derechos de imagen realizada, muy similar a la que ahora nos ocupa, como un mecanismo típico de defraudación.

**SEXTO.-** En el tercer fundamento jurídico y en una trabajada y brillante argumentación, después de analizar las dos concepciones fundamentales sobre el delito tributario y con el apoyo de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en la sentencia 120/2005, ya citada, que excluye dicho delito en casos de fraude de ley, el Sr. Instructor considera que en este caso no ha habido simulación porque no ha habido ocultación alguna. Se afirma que la cesión se hizo a una sociedad de Madeira, que no es un paraíso fiscal, sino una zona con un régimen fiscal especial dentro de la Unión Europea; que en la cesión se fijó un precio determinado en función de los ingresos previsibles; que la cesión se realizó al amparo del artículo 92 de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Se afirma que no es indicador de fraude alguno que el contrato tuviera un precio cerrado, fijado en función de las condiciones de mercado, ni tampoco que no se reclamara el precio pactado de forma inmediata sino en años sucesivos en función de sus necesidades de liquidez; que tampoco es indicador de simulación que la empresa tuviera un solo empleado. Se indica que las personas que contrataron los derechos de imagen del investigado han referido que éste no intervino en las negociaciones por lo que no es cierto que KARDZALI o su administrador, o la empresa contratada a tal fin (THE BEST OF YOU) no gestionaran los derechos cedidos y que esa gestión la siguiera llevando el Sr. Alonso, que quien gestionaba KARDZALI era IGMASA, constando acreditados los pagos efectuados por tal gestión que era más económica que si se hubiera hecho con trabajadores propios. Se afirma que el Sr. Zaldúa, también investigado, ha reconocido abiertamente que toda esta operación se hizo por los beneficios fiscales que reportaba pero que no se ocultó a Hacienda porque en cada ejercicio se declaró en el impuesto sobre el Patrimonio la titularidad de las participaciones sociales que el Sr. Alonso tenía en KARDZALI así como el importe del crédito por la venta; que todos los gastos de la sociedad cesionaria fueron fiscalizados por un técnico oficial de cuentas, responsable ante las autoridades lusas. Se afirma, en fin, que todo obligado

tributario está facultado para buscar la opción fiscal más ventajosa y que por las razones expuestas la operación no era una mera simulación contractual sino una cesión de los derechos de imagen real y autorizada por la ley.

A pesar de todos estos argumentos, la STS nº 374/2017, de 24 de mayo, así como el precedente analizado por el Tribunal Constitucional en STC 129/2008, entre otros pronunciamientos, destacan dos elementos fundamentales para declarar la existencia de simulación contractual y, por tanto, de delito fiscal: Que el contrato de cesión no tenga más causa que el impago de impuestos y que se hayan ocultado a la Hacienda pública los ingresos por derechos de imagen así como el destinatario último de tales ingresos. Estos dos elementos concurren aparentemente en el presente caso por lo que no puede afirmarse con la necesaria seguridad que los hechos investigados no sean constitutivos de infracción penal.

En efecto, el análisis de las actuaciones pone de manifiesto la concurrencia, entre otras, de las siguientes circunstancias:

a) El investigado, don Xabier Alonso, una vez que sabía que iba fichar por el Real Madrid, Club de Fútbol y con la finalidad de obtener ventajas fiscales relevantes adquirió la sociedad KARDZALI, cuya constitución databa de 05/01/2001. Esta sociedad pertenecía a BUSINNES COMPANY, quien vendió sus participaciones a TANA INVESTMENT COMPANY SA, con sede en Panamá el 09/06/2009 y ésta última en fecha 18/12/09 vendió sus participaciones al Sr. Alonso.

b) La mercantil KARZDALI, radicada en la zona franca de Madeira tenía concedida la exención total de impuesta hasta 2012 por aplicación de la Ley 500/80, de 20 de Octubre y a partir de 2012 gozaba de un régimen fiscal muy favorable con un tipo en el impuesto de sociedades del 4% en 2012 y del 5% en 2013.

c) La mercantil KARZDALI sólo tenía un empleado a partir de 2012, tenía su sede social en el mismo domicilio (madeira) que la mercantil IGMASA MANAGEMENT, sociedad que se encargaba de la gestión de KARZDALI y su objeto social, entre otros, la importación y exportación de cosméticos, objeto que nada tiene que ver con la actividad pretendida por el Sr. Alonso, la gestión de derechos de imagen.



d) IGMASA al igual que KADZALI era gestionada por don IGNASI MAESTRE, persona dedicada a proporcionar sociedades y domicilios fiscales hasta el punto de que sólo en Madeira el Sr. Maestre administraba otras 23 sociedades residenciadas en el mismo domicilio.

e) El precio de la compra de KARZDALI, a cambio de la cesión de los derechos de imagen del Sr. Alonso, fue de 5.000.000 de euros, precio inferior incluso a los derechos de imagen ya comprometidos o previstos antes de la firma de la cesión (6.235.000 euros)

f) No se fijó calendario de pago de ese precio, ni garantía alguna y los pagos se fueron realizando una vez que se fueron cobrando los derechos de imagen cedidos, dándose la circunstancia de que el Sr. Alonso llegó a cobrar cantidades superiores al precio convenido (5.900.352,54 euros)

g) Ni siquiera KARDZALI gestión los derechos de imagen porque de tal gestión se encargó otra sociedad, THE BEST OF YOU.

g) La finalidad de la celebración del contrato, a la vista del resultado producido, fue la siguiente: El contrato de cesión se firmó siendo el Sr. Alonso residente no domiciliado en el Reino Unido; se cedieron los derechos de imagen generados fuera del Reino Unido en el plazo de cinco años, por lo que tales derechos no habían de tributar en dicho país; en la fecha de la cesión el Sr. Alonso tampoco era residente en España por lo que tampoco tenía aparentemente obligación de tributar en España porque se cedían en bloque todos los derechos de los años venideros pactando que el precio de la cesión se pagara de forma diferida, de forma que lo recibido por el pago sería la contraprestación de la adquisición de la sociedad y no el precio de la cesión de los derechos de imagen. La consecuencia final fue que el Sr. Alonso no tributó cantidad alguna por tales derechos.

h) El Sr. Alonso no declaró a Hacienda los derechos de imagen recibidos durante los años siguientes y únicamente declaró en el impuesto del patrimonio la titularidad de las acciones de KARDALI y el cobro de las cantidades pactadas como contraprestación de la adquisición

de la sociedad. Sólo como consecuencia de las labores de inspección se ha conocido con transparencia todos los ingresos generados por el Sr. Alonso.

Como ya se ha dicho, la cesión de estos derechos parece estar al margen de las previsiones contenidas en el artículo 92 de la Ley 40/1998 y, en atención a los indicios que se acaban de mencionar, no puede excluirse que el Sr. Alonso haya realizado una cesión simulada, meramente instrumental, con la finalidad, no ya de tener un tratamiento fiscal favorable para parte de sus ingresos por derechos de imagen, sino para eludir de forma completa el pago de los impuestos exigibles.

En esta operativa la activa participación del Sr. Maestre, consiguiendo la sociedad cesionaria y actuando en la misma como administrador a través de la mercantil IGMASA MANAGEMENT, puede ser calificada, sin grandes esfuerzos argumentales, como de cooperación necesaria, razón por la que sus actos no pueden ser calificados como neutrales o irrelevantes, desde el punto de vista jurídico penal.

Con lo expuesto se quiere poner de relieve, no tanto que existan pruebas o indicios irrefutables de la comisión del delito fiscal que imputan las acusaciones, cuestión sobre la que este tribunal no tiene que pronunciarse en este momento procesal, sino que existen fundamentos suficientemente fundados para afirmar la existencia de simulación contractual en la cesión de los derechos de imagen y para sostener la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, mediante la elusión del pago de impuestos.

Ciertamente existen argumentos poderosos para sostener que los hechos investigados no sean constitutivos de delito y el informe inicial de la Fiscalía junto con el auto impugnado son buena muestra de tales argumentos. Sin embargo no resulta diáfano y patente que no exista delito, única situación en la que procedería el sobreseimiento de las actuaciones. Deberá ser el órgano de enjuiciamiento, una vez practicada la prueba que aporten las partes, quien resuelva definitivamente la controversia, por lo que el proceso debe proseguir siendo improcedente el sobreseimiento de las actuaciones.

En consecuencia, los recursos del Ministerio Fiscal y de la Abogacía del Estado deben ser



estimados.

**SEPTIMO.-** No apreciándose mala fe en el recurrente, se declaran de oficio las costas procesales de esta alzada, conforme a lo que autoriza el artículo 230 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y demás preceptos concordantes.

## **PARTE DISPOSITIVA**

**LA SALA ACUERDA:** ESTIMAMOS los recursos de apelación interpuestos por la ABOGACÍA DEL ESTADO y por EL MINISTERIO FISCAL contra el auto de fecha 09/01/2017 dictado por el Juzgado de Instrucción número 40 de Madrid que revocamos y dejamos sin efecto a fin de que continúe el proceso por los trámites del procedimiento abreviado. Se declaran de oficio las costas procesales de este recurso.

Notifíquese esta resolución, contra la que no cabe recurso alguno, y póngase en conocimiento del Juzgado de Instrucción, remitiendo certificación de la presente resolución.

Lo acuerdan, mandan y firman los Sres. Magistrados que figuran al margen.

NOTA: Siendo aplicable la Ley Orgánica 15/99 de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, y los artículos 236 bis y siguientes de la Ley Orgánica del Poder Judicial, los datos contenidos en esta comunicación y en la documentación adjunta son confidenciales, quedando prohibida su transmisión o comunicación pública por cualquier medio o procedimiento, debiendo ser tratados exclusivamente para los fines propios de la Administración de Justicia, sin perjuicio de las competencias del Consejo General del Poder Judicial previstas en el artículo 560.1.10 de la LOPJ