

Absuelto nuevamente por delito fiscal un futbolista que explota sus derechos de imagen a través de una entidad 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 de nuevo a un jugador de fútbol profesional acusado de delito fiscal por haber ocultado los ingresos derivados de la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad domiciliada en Madeira.

La Audiencia Provincial de Madrid, en su Sentencia de 8 de abril de 2021 (rec. núm. 1014/2018), ha absuelto de nuevo a un jugador de fútbol profesional acusado de delito fiscal por haber ocultado los ingresos derivados de la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad domiciliada en Madeira, entidad que la acusación entendió que se había constituido con el único propósito de eludir la tributación en España de tales rendimientos.

De ese modo, la cuestión vuelve al mismo punto en el que se encontraba cuando dicho tribunal absolvió al mismo jugador y a sus asesores en su Sentencia de 25 de noviembre de 2019 —

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.

Maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Diseño: José Ángel Rodríguez León y Ángela Brea Fernández

ya comentada por Gómez-Acebo y Pombo¹—, posteriormente anulada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

En este caso —recordamos—, la controversia giró sobre la realidad de la cesión a la sociedad portuguesa de los citados derechos, ya que tanto el fiscal como el representante de la Administración del Estado entendieron que la misma era puramente ficticia, simulada, construida exclusivamente para dar apariencia de realidad a una conducta que no tenía otro fin que el de eludir el pago de los tributos correspondientes, utilizando una norma —el artículo 92 de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas— que solo podía estar prevista para cesiones reales.

La Audiencia Provincial, en los mismos términos en los que ya lo hiciera en 2019, reitera ahora sus argumentos para defender la inexistencia de simulación en este caso, centrados básicamente en los siguientes aspectos:

- 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.
- No ha resultado probada la participación del futbolista en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, más allá de firmar los correspondientes contratos o prestar su consentimiento —también mediante su firma— para la realización de lo que constituía el objeto en cada uno de ellos.
- Se acreditó 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.
- El precio de la cesión de los derechos —5.000.000 de euros— no fue arbitrario, ya que se basó en un informe de valoración en el que los peritos consideraron que se trataba de un valor ajustado a los precios de mercado.
- La adquisición del 100 % de las participaciones sociales de la entidad portuguesa por parte del jugador 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.

¹ <https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/01/Absoluci%C3%B3n-por-delito-fiscal-1.pdf>

Teniendo en cuenta lo anterior, deduce la Audiencia Provincial que la entidad portuguesa fue realmente la cesionaria de los derechos de imagen del jugador interviniendo activamente en su explotación, por lo que no fue un mero instrumento formal de ingresos o pagos utilizado como medio de eludir tributos debidos, de forma que no estamos ante un supuesto, como defienden las acusaciones, de simulación absoluta.

A mayor abundamiento, el tribunal responde ahora de forma motivada, por exigencia del Tribunal Superior de Justicia que anuló su fallo de 2019, a una cuestión planteada por las acusaciones, relativa a determinar si los rendimientos obtenidos por la entidad portuguesa en la explotación de los derechos de imagen del jugador, generados al margen de su relación laboral con el club de fútbol en el que juega, y no imputados en la base imponible de sus declaraciones de impuesto sobre la renta de las personas físicas, pueden ser subsumidos en el ámbito de aplicación del artículo 92 de la ley del impuesto. Y, eventualmente, de no ser posible esa subsunción, determinar si concurren o no los elementos objetivo y subjetivo del delito fiscal del que resultaron acusados el jugador y sus asesores.

Pues bien, la Audiencia Provincial entiende que, una vez descartada la simulación en la cesión de los derechos de imagen a la sociedad portuguesa, no cabe imputar delito alguno al jugador. Y ello porque, por propia decisión de las partes acusadoras, éstas han decidido vincular la existencia del delito contra la Hacienda Pública a la apreciación de simulación en la referida cesión de tales derechos —estén o no vinculados a la relación laboral con el club de fútbol—. Por ello, el tribunal entiende innecesario diferenciar los dos tipos de rendimientos en atención a la figura del pagador —el empleador del jugador o empresarios distintos de éste—, ya que en ambos casos la simulación fue el eje o clave de las acusaciones.

Por tanto, en cualquier caso y atendido lo anterior, una vez declarada la inexistencia de simulación, ello sería suficiente —a juicio de la Audiencia Provincial—, para pronunciar un fallo absolutorio, toda vez que las acusaciones, como hemos señalado, vincularon el delito a la existencia de simulación absoluta de tal forma que, si esta no existe, tampoco puede apreciarse el delito.

A mayor abundamiento, el tribunal recuerda que, a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo sobre el alcance del citado artículo 92, es cierto que el requisito en él previsto referido a la existencia de una relación laboral para la aplicación del precepto, determina 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, de igual modo, tampoco se incluyen otro tipo de retribuciones que el deportista percibe de otras personas o entidades con las que no está vinculado laboralmente.

Sin embargo, entiende la Audiencia Provincial que de ello no ha de colegirse inevitablemente que los derechos de imagen que no hayan sido abonados por el club del deportista, no tengan cobijo en el citado precepto, ya que el valor de los derechos de imagen varía considerablemente

en función de la relevancia del equipo en el que milita el jugador, por lo que no es tan evidente que los rendimientos obtenidos por la entidad cesionaria de los derechos, generados al margen de su relación laboral con el club, queden de forma patente y clara fuera del artículo 92 de la ley de renta.

Además, el tribunal considera que el elemento subjetivo del delito fiscal —el dolo— no concurre en el supuesto de autos, pues era razonable pensar que el citado precepto amparaba la interpretación del jugador al entender que las discutidas sumas podían encajar en dicha norma, siendo posible así tributar tal y como lo hizo. Y ello teniendo en cuenta también que no se trata de ingresos opacos, ocultos, falseados o excluidos por el contribuyente del conocimiento de la Agencia Tributaria, pues los mismos fueron objeto de declaración. Por tanto, entiende la Audiencia, no cabe hablar 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 y el cesionario son los mismos y cuando tales derechos están estricta e inescindiblemente vinculados a la misma actividad del jugador de fútbol de élite.

De acuerdo con todo lo anterior, la Audiencia Provincial de Madrid entiende de nuevo que los hechos no son constitutivos de los delitos contra la Hacienda Pública imputados, por lo que procede la absolución de los acusados, fallo que nuevamente es susceptible de recurso, de forma que, de plantearse este, habrá que esperar a lo que finalmente se determine en instancias superiores.