

EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA LA ABSOLUCIÓN DE XABI ALONSO POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA POR LA CESIÓN DE SUS DERECHOS DE IMAGEN: STS DE 24 DE OCTUBRE DE 2023, SALA SEGUNDA, REC. NÚM. 785/2023.

Jesús Cudero Blas

Abogado

Abogado y profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Antiguo magistrado del Tribunal Supremo (España)

Resumen

La STS 785/2023 ha confirmado la absolución del exjugador de fútbol Xabi Alonso y de su asesor fiscal por considerar –coincidiendo con la Audiencia Provincial de Madrid y con la Sala de apelación del TSJ– que no ha resultado acreditado que la venta de sus derechos de imagen a una sociedad radicada en Madeira (Portugal) constituyera –como defendían las acusaciones– un supuesto de simulación absoluta encaminado a la defraudación tributaria a la Hacienda Pública española, pues las sentencias impugnadas han descartado de manera razonada y motivada que concurra el elemento subjetivo del tipo (el dolo defraudatorio) cuando lo que subyace es una interpretación discrepante con la de la Administración Tributaria sobre la tributación de aquellos derechos y cuando no cabe afirmar, a tenor de la prueba practicada, que haya existido la ocultación a la que se condiciona la existencia de la simulación.

Palabras clave

Tribunal Supremo. Delitos contra la Hacienda Pública. Simulación absoluta. Valoración de la prueba por los órganos judiciales. Límites al enjuiciamiento en casación de sentencias penales absolutorias.

Abstract

The STS 785/2023 has confirmed the acquittal of the former football player Xabi Alonso and his tax advisor on the grounds that the sale of his image rights to a company based in Madeira (Portugal) has not been proven to constitute –as the accusations defended– a case of absolute simulation aimed at tax fraud against the Spanish Public Treasury, for the appealed judgements have ruled out, in a reasoned manner, the existence of the subjective element of the type (fraudulent intent) when what underlies is a differing interpretation from that of the Tax Administration on the taxation of those rights and when it cannot be affirmed, on the basis of the evidence adduced, that there has been the concealment to which the existence of the simulation is conditioned.

Keywords

Supreme Court. Offences against the Public Treasury. Absolute simulation. Assessment of the evidence by the judicial bodies. Limits on the prosecution of acquittals in cassation.

Cómo referenciar: Cudero Blas, J. (2023). El Tribunal Supremo confirma la absolución de Xabi Alonso por delito contra la hacienda pública por la cesión de sus derechos de imagen: Comentarios a la STS, sala segunda, 785/2023, de 24 de octubre. *Revista Técnica Tributaria* (143), 263-272

SUMARIO

1. Los hechos
2. El proceso en la Audiencia Provincial y en la Sala de lo Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid
3. La sentencia del Tribunal Supremo
4. Conclusiones

1. Los hechos

El 5 de agosto de 2009 el jugador de fútbol profesional Xabi Alonso fichó por el club español Real Madrid procedente del Liverpool FC. El día 1 de dicho mes y año, antes de que se hiciera efectivo el fichaje y sin que el jugador tuviera su residencia fiscal en España, celebró un contrato de cesión de la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad radicada en Madeira (Portugal), que se acogía a un régimen fiscal muy favorable, consistente en la exención total de impuestos hasta el año 2012 y, a partir de dicho año, la sujeción a unos tipos impositivos extraordinariamente reducidos y que incluía, en todo caso, la exención de retención de los rendimientos abonados a los socios no residentes.

En virtud de dicho contrato, se cedían en exclusividad todos los derechos de explotación de la imagen, voz y nombre del cedente con fines comerciales, publicitarios o análogos y el cesionario debía abonar como contraprestación la suma de cinco millones de euros, que fueron satisfechos en ejercicios siguientes.

El 5 de agosto de 2009 –fichado ya el jugador por el Real Madrid– la entidad portuguesa cedió en exclusiva el 50 por 100 de los derechos de imagen que ostentaba el jugador al propio Real Madrid, entidad que adquiría a partir de entonces el derecho a explotar la imagen del deportista en sus actos oficiales y/o con la vestimenta oficial del equipo y por el que abonó las sumas estipuladas para las temporadas 2011-2012, 2012-2013 y 2013-2014, practicando las retenciones correspondientes por IRNR.

Posteriormente, en diciembre de 2009, el jugador adquirió por 5.000 euros la totalidad de las participaciones sociales de la sociedad portuguesa, que explotó los derechos del jugador derivados de los contratos publicitarios suscritos con distintas compañías (EL CORTE INGLÉS, ADIDAS, PROCTER&GAMBLE o YAMAHA, entre otros).

Siendo ya residente fiscal en España –a partir del 1 de enero de 2010– Xabi Alonso declaró en nuestro país en concepto de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, pero no incluyó en sus autoliquidaciones de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 los rendimientos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen al acogerse al régimen especial previsto en el artículo 92 de la LIRPF sobre *«imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen»*, cuya aplicación al caso –habida cuenta las retribuciones percibidas por el jugador del Real Madrid en aquellos ejercicios– permitía excluir la imputación en la base imponible del impuesto de esos rendimientos que, por tanto, no fueron sometidos a gravamen.

La Agencia Tributaria y, ya en el seno del proceso penal, el Ministerio Fiscal consideraron que, pese a la forma de la que se revistió la operación de cesión de los derechos de imagen a la entidad portuguesa, tal operación no fue real, sino simulada y enderezada a un único propósito: eludir la tributación de los rendimientos obtenidos por la explotación de aquellos derechos de imagen.

De este modo, teniendo en cuenta que las cuantías dejadas de ingresar en los tres ejercicios citados superaban la cuantía mínima establecida en el artículo 305 del Código Penal, la AEAT y el Fiscal acusaron al deportista, a su asesor fiscal y a la persona que había puesto a disposición de los anteriores a la entidad cesionaria por tres delitos contra la Hacienda Pública, en la medida en que el comportamiento de los acusados (simulando de manera absoluta una cesión de derechos de imagen que no era real) permitía apreciar el ánimo defraudatorio que debe concurrir, como elemento subjetivo, en el delito contra la Hacienda Pública.

2. El proceso en la Audiencia Provincial y en la Sala de lo Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

El juicio oral se celebró en la Sección Treinta de la Audiencia Provincial de Madrid los días 9 y 10 de octubre de 2019. La fecha es relevante porque permite identificar el largo camino por el que ha transitado el proceso hasta su solución definitiva mediante una sentencia firme (la del Tribunal Supremo) que se ha dictado nada menos que cuatro años después de la vista. Un camino que, como veremos, incluye una primera sentencia absolutaria, una segunda –en apelación– revocatoria de la anterior, una tercera, nuevamente absolutoria, y una cuarta –otra vez en apelación– confirmatoria de la segunda absolución.

En la primera de esas cuatro sentencias, de 25 de noviembre de 2019, la Sección Treinta de la Audiencia de Madrid comienza describiendo el régimen fiscal al que se acogieron los rendimientos percibidos por la explotación de los derechos de imagen del deportista profesional (el previsto en el artículo 92 LIRPF) y destaca cómo el elemento nuclear del debate procesal no ha versado sobre la correcta hermenéutica de dicho régimen o sobre la realidad del *factum* acreditado en las actuaciones sino sobre una cuestión distinta: si la cesión de los derechos de imagen a la sociedad radicada en Madeira es real (como sostienen los acusados) o, por el contrario, debe reputarse simulada y construida exclusivamente para dar apariencia de realidad a algo que no tenía otro designio que el de eludir el pago de los tributos correspondientes utilizando un precepto legal –el citado artículo 92– que solo puede aplicarse a cesiones reales, no ficticias (tesis que sostienen las acusaciones).

Si ello es así, señala inmediatamente la Sala de Madrid que no procederá la imputación en sede de IRPF del contribuyente si se entiende que en el contrato celebrado entre Xabi Alonso y la entidad portuguesa el 1 de agosto de 2019 se produjo una verdadera cesión del derecho a la explotación; no procedería tal imputación porque, como dice expresamente la sentencia, «*se cumplen sin género de dudas los restantes requisitos previos en el artículo 92 LIRPF*» (relación laboral del jugador, obtención por el empleador de los derechos de imagen y porcentajes de renta derivados de los rendimientos del trabajo y de la cesión de los derechos de imagen).

En otras palabras, el enjuiciamiento debe reducirse a determinar si existe la simulación absoluta preconizada por las acusaciones, y que estas justifican, en esencia, en los siguientes extremos: (i) la falta de infraestructura de la compañía portuguesa, (ii) la utilización de una sociedad ya constituida bajo un régimen fiscal de exención total de impuestos hasta 2012, (iii) el carácter de puro instru-

mento de la entidad, que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del jugador y (iv) la ausencia de garantías del pago de una retribución que ha de reputarse muy escasa en relación con los rendimientos posibles.

Aunque la Audiencia de Madrid es consciente de la singularidad de los comportamientos enjuiciados, rechaza contundentemente que estemos en presencia de una simulación absoluta por las siguientes razones:

- La falta de infraestructura en la sociedad portuguesa carece de la trascendencia pretendida, por haberse subcontratado ciertos servicios y porque la actividad no exige un entramado.
- La subrogación de la entidad portuguesa en los contratos de exclusividad de entidades como ADIDAS y el Real Madrid fue plenamente asumida por éstas, de manera que los pagos derivados de aquellos contratos fueron realizados a la portuguesa.
- No hay prueba de que fuera efectivamente Xabi Alonso el que negociara personalmente los contratos relativos a la explotación de su imagen.
- La sociedad portuguesa era la entidad que emitía y cobraba las facturas.
- La prueba pericial practicada en autos revela que, a partir del contrato de cesión, ha tenido lugar un incremento significativo del volumen de negocio de la entidad portuguesa, incremento en el que ha resultado relevante la explotación de los derechos del deportista.
- El precio establecido en el contrato de agosto de 2009 no puede calificarse como arbitrario o caprichoso en la medida en que se basó en un informe de un despacho de abogados y ha sido adverbado como razonable por un dictamen pericial.
- Xabi Alonso declaró por el IP haciendo constar la deuda que la empresa portuguesa tenía con él, así como los importes que le fueron abonados. Declaró también bajo el modelo 720 (declaración de bienes y derechos en el extranjero) consignado lo percibido por la cesión.
- La adquisición en diciembre de 2009 de la totalidad de las participaciones sociales de la cesionaria cumplió una función de garantía del cobro del crédito que ostentaba frente a dicha compañía.

Todos estos datos conducen a la sentencia a considerar (i) que la sociedad portuguesa fue efectivamente la cesionaria de los derechos de explotación, (ii) que realizó una activa intervención en esa explotación de la que surgió un notable incremento de sus ingresos, (iii) que el precio fijado en el contrato refleja el valor de mercado de una operación como la que el negocio refleja y (iv) que los *sponsors* y entidades contratistas con el jugador han abonado los importes correspondientes de los negocios jurídicos celebrados a la sociedad portuguesa.

Y si ello es así, concluye la sentencia, no puede hablarse de simulación, sino de una verdadera cesión de derechos que determina que los rendimientos obtenidos por el interesado se atemperen al régimen previsto en el artículo 92 LIRPF, lo que obliga a dictar sentencia absolutoria.

Las acusaciones interpusieron sendos recursos de apelación ante el TSJ de Madrid en los que solicitaron, muy resumidamente, la nulidad de la sentencia por entender que la misma incurría en un déficit de motivación y porque la prueba había sido valorada de manera irracional.

La Sala de apelación estimó parcialmente ambos recursos y anuló la sentencia por considerar que incurría en incongruencia interna al haber afirmado que no se suscitaba controversia entre las partes sobre la procedencia de aplicar al caso el artículo 92 LIRPF si no se aprecia simulación en el contrato de cesión, siendo así que las acusaciones habían sostenido que el precepto no sería aplicable –incluso si no se aprecia la simulación– a los rendimientos de la explotación de los derechos de imagen que no guardan conexión con su relación laboral.

El procedimiento regresa, así, a la Audiencia Provincial, que debe ahora dictar nueva sentencia «salvando» la incongruencia descrita.

Lo hace mediante una nueva resolución de 8 de abril de 2021 que vuelve a absolver a los acusados manteniendo en su integridad la *ratio decidendi* de la sentencia absolutoria anterior: por más que el TSJ haya afirmado que las acusaciones sostienen una interpretación del artículo 92 LIRPF que reduce su aplicación a los rendimientos percibidos por el empleador del deportista, lo cierto es que –para la Audiencia Provincial– los escritos de acusación no contenían diferenciación alguna –a la hora de aplicar aquel precepto– basada en la procedencia de las rentas obtenidas por el jugador.

Destaca la nueva sentencia, en efecto, que la razón de ser de ambas acusaciones no fue otra que el carácter simulado de la cesión de derechos a la sociedad domiciliada en Madeira, de manera que esa simulación –y no otra cosa– es lo único que resulta determinante para no poder aplicar el artículo 92 LIRPF, cualquiera que sea el tipo de rendimiento controvertido (esto es, que se trate de renta abonada por el empleador o de renta satisfecha por un tercero).

De esa falta de precisión de la acusación deriva, por tanto, la decisión absolutoria, pues si no se aprecia simulación, siendo su concurrencia la única razón que esgrimen el Fiscal y el abogado del Estado para sustentar su petición de condena, no hay delito, al margen del origen de los rendimientos no declarados al amparo del artículo 92 LIRPF.

Finalmente, la sentencia analiza si este último precepto impide en todo caso que los derechos de imagen analizados en el litigio no tengan cobijo en el mismo. Y concluye –aplicando la doctrina emanada de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo– que, al menos, resulta discutible esa exclusión en la medida en que el valor de los derechos de imagen no es el mismo si un deportista milita en un equipo como el Real Madrid que si juega en las filas de un club distinto. Y si resulta discutible esa posibilidad habrá que admitir, como mínimo, que no concurre el dolo defraudatorio al resultar razonable una interpretación del precepto fiscal en los términos preconizados por las defensas.

El asunto tuvo que enjuiciarse de nuevo –tras esta segunda sentencia absolutoria– ante el TSJ de Madrid, pues el Fiscal y la abogacía del Estado dedujeron sendos recursos de apelación. Ambos fueron desestimados por sentencia del órgano de apelación de 29 de junio de 2021, que señala en primer lugar que dis-

crepa de la valoración realizada por la Sala *a quo* de la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el alcance del artículo 92 LIRPF pues, a juicio del TSJ, el precepto *«vincula su especial régimen de imputación a la procedencia de los rendimientos derivados de la explotación del derecho de imagen y no condiciona su régimen excepcional de no imputación a que los ingresos sean mayores o menores por la relación laboral del sujeto pasivo con una determinada entidad, sino a que esas rentas sean abonadas por el empleador a una cesionaria de la explotación de los derechos de imagen»*.

No obstante esa discrepancia, termina confirmando la absolució*n* (i) por no apreciar la concurrencia en los acusados del elemento subjetivo del tipo a la vista de la duda expresada por el juzgador de instancia respecto de la interpretación del artículo 92 LIRPF, (ii) teniendo en cuenta que la sentencia apelada razona clara y suficientemente sobre la inexistencia de simulación y (iii) apreciando que la realidad descrita encaja más en la figura del fraude de ley que en la de la simulación, siendo la concurrencia de esta –que se excluye– el elemento único que permitiría la condena.

3. La sentencia del Tribunal Supremo

En la sentencia nú*m.* 785/2023, de 24 de octubre, la Sala Segunda desestima los recursos de casación interpuestos por el Fiscal y por la abogacía del Estado.

Lo hace, en primer lugar, teniendo en cuenta los límites que nuestro ordenamiento jurídico establece –ligados a las exigencias impuestas por el principio de contradicción y el derecho de defensa– cuando se trata de revocar, ya sea por la vía del recurso de apelación, ya en el marco de un recurso de casación, una sentencia absolutoria.

Y lo que se censura a los recurrentes –no obstante reconocerse el esfuerzo argumentativo desarrollado– es haber desbordado los límites impugnativos que definen la naturaleza del recurso de casación, de modo especial en aquellos casos en los que se promueve contra una sentencia absolutoria dictada en la instancia y avalada en grado de apelación por el Tribunal Superior de Justicia.

El TS, a la hora de valorar si los órganos de instancia y apelación han respondido de manera irracional a las exigencias que exigía el debate, recuerda el pormenorizado análisis efectuado por la Audiencia –y refrendado por el TSJ– sobre las circunstancias del caso y sobre en qué medida el material probatorio valorado no permitía afirmar que la cesión de los derechos de explotación pudiera calificarse como simulada, sino que debía reputarse real, no ficticia.

Y aunque muestra el TS alguna duda en relación con la valoración de varios de los indicios con los que contaban las Salas de instancia y apelación (como el de la acreditada labor de facturación por parte de la entidad portuguesa, o su «deslocalización geográfica», o la ausencia de una actividad laboral desplegada por empleados de la firma) destaca cómo han sido varias las inferencias probatorias que han llevado a descartar el tipo objetivo del delito previsto en el artículo 305 del CP y la exclusión expresa del dolo de los recurrentes y ese razonamiento –que no puede calificarse como irracional, absurdo o ilógico– impone

unos límites revisorios que condicionan el desenlace del recurso de casación por cuanto la conclusión probatoria que ha llevado a negar que el contrato suscrito a favor de la entidad de Madeira estuviera filtrado por cualquier clase de simulación y, de modo especial, la negación del dolo como elemento intelectual de refuerzo respecto de otras de las operaciones abarcadas por el *factum*, cierran cualquier posibilidad de revisión por el órgano de casación que voltee el pronunciamiento absolutorio.

Ello es así por la razón esencial de que una condena pronunciada en casación alteraría el sustrato fáctico sobre el que se asienta la sentencia del órgano *a quo*, lo que no es posible —ni siquiera con un pronunciamiento de pura anulación por falta de motivación— cuando los razonamientos de las sentencias combatidas —se compartan o no— se asientan en un proceso deductivo basado en reglas de experiencia que se atemperan al material probatorio del que, con la inmediatez correspondiente, disponía la Sala *a quo* y el órgano de apelación.

Además de esta fundamentación jurídica —de carácter procesal y muy apegada a la naturaleza jurídica del recurso de casación y a las extraordinarias limitaciones para revocar sentencias absolutorias que imponen los derechos de defensa y contradicción— se añade uno más, que tiene que ver con la interpretación efectuada por la Sala sentenciadora en primera instancia del artículo 92 LIRPF: aunque pueda entenderse que el Tribunal de primer grado ha efectuado una interpretación «laxa» de ese precepto (al no conectar su aplicación exclusivamente —como parece inferirse de la jurisprudencia de la Sala Tercera— a los rendimientos directamente conectados con los percibidos de su empleador), sí ha argumentado de un modo no arbitrario la creencia de que no concurre el elemento subjetivo del tipo por cuanto (i) no es extravagante considerar que todos los ingresos por derechos de imagen del deportista estaban mediatamente conectados con su empleador, (ii) se respetaron en todo caso los límites cuantitativos autorizados por ese precepto, (iii) no existió en ningún momento ocultación sobre la participación de la entidad portuguesa en la actividad económica del jugador y (iv) no cabe hablar en ningún caso de simulación.

4. Conclusiones

Las sentencias de la Audiencia Provincial, del TSJ de Madrid y del TS en relación con el llamado «caso Xabi Alonso» permiten extraer algunas consecuencias relevantes:

La primera, que si la simulación negocial (absoluta, como aquí pretendían las acusaciones) exige ocultación, cuando las circunstancias del caso (como —aquí— la realidad de un negocio de cesión de derechos, su explotación por el cesionario, su constatación externa a través de actos de las partes o el carácter no mendaz de los precios que aparecen en el contrato) revelan la inexistencia de la misma, procede rechazar la concurrencia de la figura, incluso si la actividad desarrollada goza de una singularidad no común en el ámbito económico correspondiente.

La segunda, que el hecho de que la interpretación de las normas jurídicas de naturaleza tributaria aplicables al caso (como aquí sucede con el artículo 92

LIRPF) pueda no ser coincidente con la de la Hacienda Pública o, incluso, con la expresada literalmente por el Tribunal Supremo no determina *–per se–* la concurrencia en el contribuyente del elemento subjetivo de la infracción (penal, en el supuesto analizado, o puramente administrativa en otros casos) cuando pueda afirmarse que tal interpretación se desenvuelve en parámetros de racionalidad y ostenta justificación.

La tercera, que la interpretación razonable de la norma tributaria permite excluir el dolo defraudatorio en relación con los delitos contra la Hacienda Pública y también, como sucede en el ámbito administrativo sancionador, la responsabilidad por infracciones tributarias siempre, obviamente, que la misma esté respaldada por una interpretación jurídica asumible y fundamentada y no revele un puro desprecio de la norma determinante de un desconocimiento culpable.