

*TRABAJO FIN DE MÁSTER*

EL CASO XABI ALONSO Y LA SENTENCIA 672/2019



Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Curso 2019/2020

**Alumno: Manuel Torres Agulló**

**Tutora: Begoña Pérez Bernabeu**

**Co-Tutora: Eva Aliaga Agulló**

## RESUMEN

Mi trabajo aborda la temática de la cesión del derecho a la explotación de la imagen y su tributación, más concretamente el famoso y reciente caso Xabi Alonso mediante la sentencia 672/2019 .

Empezaremos definiendo algunos conceptos claves como el de derecho de imagen, que se trata del derecho que protege a la imagen de una persona con el fin de que no sea utilizada (captada, reproducida, difundida, publicada...) sin el consentimiento de dicha persona o de la ley. El derecho a la imagen se trata de un derecho que goza de una amplia protección en nuestro ordenamiento jurídico por su alto valor personal y económico.

Posteriormente, trataremos el complejo tratamiento fiscal de los rendimientos generados por la explotación de los derechos de imagen, los cuales pueden ser calificados de cuatro formas distintas por nuestro ordenamiento jurídico, según su forma de explotación. Pueden ser calificados como rendimientos del capital mobiliario, rendimientos de actividades económicas, rendimientos del trabajo y como régimen especial de imputación de rentas (todas estas calificaciones están reguladas en la Ley 35/2006 del IRPF).

A continuación, hablaremos de las sociedades interpuestas y la simulación, ya que se tratan de conceptos con una gran importancia en el caso Xabi Alonso y relacionados entre sí, pues una sociedad interpuesta deberá ser considerada como elusiva cuando se trate de una sociedad simulada, la figura de la simulación se encuentra regulada en el derecho civil y en el ámbito tributario.

Después de la introducción de los anteriores conceptos, entraremos a estudiar el caso Xabi Alonso mediante la sentencia 672/2019 dictada por la Audiencia Provincial de Madrid por la cual se absolvía a los acusados por los delitos 305.1 y 306.2 del Código Penal contra la Hacienda Pública.

La sentencia objeto de estudio empieza mostrando una serie de hechos probados en la que se mencionan todos los hechos que van a ser objeto de análisis por parte de la Audiencia Provincial y que tanto como la defensa como la Abogacía del Estado coinciden en estos hechos, existiendo una discrepancia en la calificación jurídica de los hechos que se basa en la existencia o no de simulación, y que será la clave para determinar la culpabilidad o inocencia del acusado.

Tras ello, la sentencia muestra los argumentos defendidos tanto por la acusación de la existencia de simulación y los argumentos de la defensa del acusado de porqué no existe simulación. La Audiencia Provincial finalmente decidió exonerar al acusado por varios motivos. El primero de ellos fue que la cesión de los derechos de imagen a la sociedad fue por un precio razonable que fue contrastado por una consultora y se podría considerar realizado a valor de mercado, por lo que el contrato de la cesión de derechos de imagen no podría calificarse como ficticio. El segundo motivo es que a juicio de la Audiencia la sociedad cesionaria no necesita una infraestructura compleja para explotar los derechos de imagen y que realmente sí los explotó y gestionó, llevando incluso a un aumento de ingresos como reflejaba la contabilidad y facturación de la sociedad. Y por último, no existe intención de ocultación por parte del acusado en ningún momento, ya que el jugador declaró todos los aspectos económicos de la cesión a la Hacienda Pública.

En mi opinión la sentencia objeto de estudio ha de ser valorada muy positivamente, ya que aporta un razonado análisis jurídico de la no existencia de simulación en el caso estudiado y además la sentencia aporta muchos elementos diferenciales. La sentencia decide apartarse de la mayoría de la jurisprudencia existente y calificar el caso Xabi Alonso como economía de opción/planificación fiscal (aunque la sentencia no lo menciona de forma explícita). La sentencia pone freno a la reiterada práctica de la Administración de calificar toda sociedad interpuesta como simulada, y podría tener una importancia capital en el tema del delito fiscal en el deporte profesional.

# ÍNDICE

<b>1. ABREVIATURAS.....</b>	<b>5</b>
<b>2.INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>6</b>
<b>3. INTRODUCIENDO CONCEPTOS.....</b>	<b>8</b>
<b>3.1 LOS DERECHOS DE IMAGEN.....</b>	<b>8</b>
<b>3.2 TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS PROCEDENTES DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.....</b>	<b>10</b>
<b>3.3 DIFERENTES CALIFICACIONES EN LAS OPERACIONES CON SOCIEDADES INTERPUESTAS.....</b>	<b>16</b>
<b>3.4 LA FIGURA DE LA SIMULACIÓN.....</b>	<b>18</b>
<b>4. ANÁLISIS DEL CASO XABI ALONSO.....</b>	<b>22</b>
<b>4.1 INTRODUCIENDO EL CASO XABI ALONSO.....</b>	<b>22</b>
<b>4.2 HECHOS PROBADOS EN LA SENTENCIA.....</b>	<b>23</b>
<b>4.3 ANALIZANDO LA SENTENCIA.....</b>	<b>26</b>
<b>5. CONCLUSIONES.....</b>	<b>35</b>
<b>6. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>41</b>

## 1. ABREVIATURAS

AT Administración Tributaria

DEJ Diccionario del Español Jurídico

HP Hacienda Pública

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS Impuesto sobre Sociedades

MCOEDE Modelo Convenio OCDE

OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

RAE Real Academia Española

TEAC Tribunal Económico-Administrativo Central

TRLIRNR texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

TSJ Tribunal Superior de Justicia

## 2.INTRODUCCIÓN

Mi trabajo aborda la cesión de los derechos de imagen a sociedades simuladas, una de las formas en las que se manifiesta el fraude fiscal en las personas físicas. Se trata de uno de los métodos de fraude más realizados por los deportistas de élite, ésta práctica no tiene nada que ver con la esencia lúdica del deporte, más bien está orientada al aspecto económico y conseguir que el deportista mediante un ahorro fiscal vea incrementado sus ingresos.

La práctica de la cesión de los derechos de imagen por parte de celebrities empezó en los años 80, con la constitución de sociedades en países de baja tributación (por ser países de baja presión fiscal o por convenios de doble imposición con nuestro país muy beneficiosos para el obligado tributario), a día de hoy la cesión de derechos de derechos de imagen sigue siendo uno de los temas que muestran problemas en nuestro ordenamiento tributario al tratarse de un tema de una gran complejidad.

Es un tema de gran actualidad este entramado para defraudar, en los últimos años grandes deportistas como Lionel Messi o Cristiano Ronaldo se han visto salpicados en temas de fraude fiscal ambos acusados por delito fiscal y llevados a juicio. Y ambos siendo declarados culpables de los cargos y abonando una multa de alta cuantía para evitar su entrada en prisión. Llama especialmente la atención el reciente caso de Xabi Alonso, que a diferencia de sus anteriores compañeros de profesión ha sido absuelto por una sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid. El caso de Xabi Alonso va a ser el principal foco de análisis de mi trabajo y por lo tanto la reciente Sentencia 672/2019 de la sección 30 de la Audiencia Provincial de Madrid.

En este trabajo veremos algunos de los conceptos clave para entender el caso analizado, posteriormente y una vez aclarados los conceptos seguiremos sentando las bases para entender el caso analizando la tributación de los rendimientos procedentes de la explotación de derechos de imagen. Después, entraremos a analizar más concretamente el caso Xabi Alonso y la sentencia mencionada anteriormente, así como ver los motivos por los que la Audiencia Provincial decidió absolver al acusado y para finalizar dar mis conclusiones y opinión respecto al caso objeto de estudio y la sentencia.



### 3.1 LOS DERECHOS DE IMAGEN

Voy a introducir brevemente el término de los derechos de imagen con el fin de comprender mejor posteriormente el caso que nos ocupa. Como definición de derecho a la propia imagen la RAE da la siguiente definición “Derecho a controlar la captación, difusión y, en su caso, explotación de los rasgos físicos que hacen reconocible a una persona como sujeto individualizado”<sup>1</sup>.

El derecho a la imagen se trata de un derecho constitucional (se encuentra en el artículo 18 de la constitución), que así lo define el tribunal constitucional “*la imagen constituye el primer elemento configurador de la esfera personal de todo individuo, en cuanto instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como sujeto individual*”<sup>2</sup>.

Como última definición del derecho de imagen, mencionaré una sentencia del Tribunal Supremo que se refería a derecho de imagen como “*que permite impedir a un tercero no autorizado el obtener, reproducir y publicar la misma*”<sup>3</sup>.

Con las dos sentencias que anteriormente he citado y muchas más que podemos encontrar, podemos afirmar que el derecho a la imagen está muy bien protegido en nuestro ordenamiento jurídico. Es normal que tal bien o derecho sea objeto de tanta protección jurídica (sobretudo una protección a nivel constitucional), ya que se trata de un bien con un alto valor económico y/o personal.

---

<sup>1</sup> Definición de derecho a la propia imagen - Diccionario del español jurídico - RAE.

<sup>2</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional 231/1988 de 2 de diciembre (LA LEY 1166-TC/1989), 99/1994 de 11 de abril (LA LEY 13125/1994) y 81/2001 de 26 de marzo (LA LEY 3383/2001).

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal Supremo número 830/1996 de 21 octubre 1996 (ROJ: STS 5723/1996) y número 60/1998 de 30 de enero de 1998 (ROJ: 535/1998).



El derecho a la imagen es un derecho irrenunciable, imprescriptible e inalienable. Por lo que cuando hablamos de negocios que implican la explotación de unos derechos de imagen lo correcto es hablar de una cesión de los derechos de explotación de imagen y no de una cesión de imagen. Los contratos de cesión de derecho de explotación de imagen deben incluir lo siguiente “El titular de los derechos de imagen se compromete a permitir, tolerar y cooperar en la explotación de los derechos que en este documento se ceden”.

Con lo expuesto anteriormente sobre el derecho a la imagen y sobre su alto valor a nivel personal o de patrimonio, resulta también comprensible que cualquier negocio que se pretenda realizar sobre dicho derecho a la imagen sea objeto de ser sometido a gravamen por parte de la Administración.

La práctica de que un club a parte de abonar a un jugador de fútbol un salario, retribuye también unos derechos de imagen (por usarla) empieza en nuestro país en los años 80. Cabe mencionar que los derechos de imagen reciben diferentes denominaciones y diferentes tratamientos en otros países y sus jurisdicciones. Debemos destacar también que los derechos de imagen se pueden explotar económicamente en diferentes vías, pero centrándonos en el caso de los futbolistas la forma más común de explotación de los derechos de imagen es mediante una relación contractual además de con una relación mercantil si el futbolista cede la explotación de los derechos de imagen a una sociedad que contrate con otras entidades.

De la forma de explotación de los derechos de imagen utilizada se va a determinar el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas de dicha explotación.

### 3.2 TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS PROCEDENTES DE LA EXPLOTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

Mencioné anteriormente que los jugadores vía contrato cobran su salario ordinario por entrenar, jugar partidos, ir a concentraciones... y además cobran los derechos de imagen por la utilización del club de su imagen publicidad, merchandising...

Pues bien, el salario ordinario que reciben los futbolistas por relación contractual con su club tiene la consideración de rendimientos del trabajo en el IRPF del futbolista. En cambio, para valorar las retribuciones que reciben las personas físicas residentes en España como derechos de imagen tenemos que consultar la Ley 35/2006 del IRPF. Existen varias formas de valorar los derechos de imagen, concretamente cuatro formas de calificar los rendimientos procedentes de los derechos de imagen.

La primera de ellas está regulada en el artículo 25.4 d) de la Ley 35/2006 del IRPF que incluye en otros **rendimientos del capital mobiliario** los siguientes “los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”<sup>4</sup>. Las rentas obtenidas por tal cesión deben proceder de la cesión a un tercero (que no mantenga una relación laboral). Es importante tener en cuenta que dichos rendimientos no formarán parte de la base imponible del ahorro según lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley del IRPF.

---

<sup>4</sup>Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006).

También se puede considerar las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen como **rendimientos de actividades económicas** cuando el obligado tributario actuando por su cuenta, lleve a cabo la ordenación de recursos materiales y humanos necesarios para la obtención de rendimientos, según lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 35/2006 del IRPF. Como por ejemplo, un deportista que compite individualmente y cede el derecho de imagen en el ámbito de un torneo o competición o la cesión de su imagen para la promoción de un producto y la aparición en el rodaje de “spots” que se realice sin intermediarios. Se exige actividad por parte del cedente (a parte de la cesión de los derechos), para catalogar las rentas como actividades económicas. Un deportista que actúe por cuenta propia y ordene, gestione y organice su derecho de imagen, los rendimientos obtenidos tendrán la consideración de actividades económicas y como consecuencia podrá deducir los gastos derivados de dicha gestión y organización.

Podrán ser consideradas como **rendimientos del trabajo** cuando en el marco de una relación laboral se cedan los derechos de imagen al empleador. Varias sentencias del TEAC y la postura de la Administración aclaran que cualquier contraprestación que se obtenga por el empleador (en nuestro caso club de fútbol), deberá calificarse como rendimientos del trabajo.

Por último, el artículo 92 de la Ley 35/2006 del IRPF establece un régimen especial diferente para las contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a explotar la imagen. Este régimen especial basado en una **imputación de rentas** se basa en que el cedente debe imputar las rentas obtenidas por una sociedad residente o no residente por la explotación de derechos de imagen en la base imponible general del IRPF.

Para poder aplicar la imputación de rentas del artículo 92 la Ley del IRPF establece una serie de requisitos:

Cuadro 1. Requisitos para la aplicación del artículo 92 de la Ley del IRPF.

Fuente: Elaboración propia.

Primer requisito	Que la persona física titular de la imagen hubiese cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente, denominada cesionaria.
Segundo requisito	Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.
Tercer requisito	Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos previstos en el Art. 18, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido de la cesionaria, mediante actos concertados con personas o entidades residentes y no residentes, el derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.
Cuarto requisito	Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por el contribuyente titular del derecho de imagen sea inferior al 85% de la suma de dichos rendimientos más la contraprestación total a cargo de la persona o entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral y que ha obtenido la cesión de los derechos de imagen.

El artículo menciona que el importe a imputar es la contraprestación que recibe el cesionario por ceder la explotación de sus derechos de imagen. Además, el artículo contempla una serie de cuantías deducibles con el fin de evitar la doble imposición con otros estados.

El objetivo del artículo 92 es evitar que se produzca un ahorro fiscal mediante la operativa que ciertas personas físicas venían dando para explotar sus derechos de imagen. Este tipo de operación triangular que se había popularizado entre los deportistas de élite se basa en lo siguiente:

1) Futbolista cede la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad de la que tiene gran parte de capital. La sociedad suele estar situada en un territorio de baja tributación.

2) La entidad negocia con el club que tiene contratado al jugador la cesión de los derechos de imagen.

3) Esto genera una especie de doble relación contractual, en la que el club abona al jugador exclusivamente los rendimientos del trabajo y a la empresa los rendimientos en concepto de derechos de imagen, así el jugador conseguía eludir tributación en su IRPF y la sociedad tributaria por los rendimientos obtenidos por la cesión de derechos de imagen a un tipo impositivo bajo.

Para tratar de combatir el esquema anteriormente mencionado la Administración buscó varios métodos. El primero fue considerar los pagos del club a la empresa cesionaria de los derechos de imagen como parte del salario del deportista. La postura tuvo apoyo en algunas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), como la de 17 de noviembre de 1999, en la que el TEAC entiende que en la operativa anteriormente explicada existe una apariencia de cesión y mencionaba que “[...] sería aplicable la teoría del levantamiento del velo, al coincidir dicha realidad fáctica, el abuso del derecho, y la finalidad de obtener unos resultados que de otra manera no se producirían”<sup>5</sup>. Finalmente, dicho método para combatir la elusión de los futbolistas no fue posible, y el legislador implementó el 30 de diciembre el mencionado artículo 92 en la Ley del IRPF en 1996, acabando así con la conflictividad y controversia que generaba la anterior legislación. A pesar de las modificaciones que ha recibido la Ley por parte los legisladores, el artículo 92 no ha sufrido ninguna.

Además, cabe mencionar que si en la operación triangular que he comentado la sociedad interpuesta es una no residente, habría que conocer la normativa aplicable a los no residentes en este tipo de transacciones y además la existencia o no de Convenio de Doble Imposición va a ser crucial para la fiscalidad de la operación. A continuación, expondré un ejemplo de una operación triangular en la que está implicada una entidad no residente para entender las diferencias.

#### Ejemplo:

Un futbolista X firma su contrato con un club Y (tanto el club como el jugador residen en España). Previamente, X había cedido el derecho a la explotación de sus derechos de imagen a la sociedad Z (residente en Portugal) a cambio de una contraprestación. Por su parte, la retribución del contrato realizado por X e Y se desdobra en dos partes; una por la relación laboral con el futbolista y la otra parte de la retribución irá para la sociedad Z por el pago de los derechos de imagen.

---

<sup>5</sup> Resolución TEAC, 17 de noviembre de 1999. RG9282/1996 –NFJ008482–

**-Si no existiera convenio de doble imposición con la sociedad no residente:**

Los rendimientos obtenidos por el no residente (en este caso la sociedad Z) por la cesión de los derechos de imagen, deben considerarse como rendimientos del capital mobiliario según lo dispuesto en artículo 13.1.f).3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LA LEY 398/2004). De acuerdo con el artículo 25.1.a) del TRLIRNR (LA LEY 398/2004), se aplicará una retención del 19% de la contraprestación obtenida por Z (si se tratara de una entidad no residente en un Estado miembro de la Unión Europea, la contraprestación sería de un 24%).

**-Si existiera convenio de doble imposición con la sociedad no residente:** Los rendimientos obtenidos por el no residente (en este caso la sociedad Z) por la cesión de los derechos de imagen se puede plantear el problema de calificarla como renta artística o deportiva (artículo 17 MCOEDE), como beneficio empresarial (artículo 7 del MOCDE) o como canon (artículo 12 del MOCDE). La calificación correspondiente sería la de canon, como un derecho similar a los de propiedad industrial o intelectual (cabe destacar que ciertos convenios incluyen definiciones de canon que incluyen otros bienes o derechos a la definición tradicional de canon). Sin embargo, según Carmona Fernández, no cabría duda de la calificación como canon si la imagen se incorpora a uno de los varios soportes amparados como propiedad intelectual<sup>6</sup>.

Sigue existiendo polémica, ya que algunas personas físicas utilizan sociedades cesionarias interpuestas en paraísos fiscales en los cuales existe una alta opacidad y existe mayor facilidad para ocultar rentas a la Administración española.

---

<sup>6</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR. Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Madrid: Praxis. 1999. Pág. 151.

### 3.3 DIFERENTES CALIFICACIONES EN LAS OPERACIONES CON SOCIEDADES INTERPUESTAS

Es importante y difícil apreciar cuando en la creación de una sociedad se incurre en un supuesto de elusión tributaria, existen varias posturas al respecto.

No puede prejuzgarse la condición de elusiva de una sociedad interpuesta. Ya que puede tratarse de un caso de **economía de opción**, además el artículo 38 de la Constitución recoge la libertad económica y de la empresa el cual incluye el derecho a elegir la forma jurídica a través de la cual se llevará a cabo una actividad económica. Siendo entonces la forma de ejercer una actividad económica como persona física o persona jurídica una opción libre del operador económico. Existe una consolidada jurisprudencia que defiende que se trata de una planificación fiscal lícita. Por ejemplo, las Sentencias del TSJ de La Rioja de 13 de julio del 2000, 24 de julio de 2002 y 15 de noviembre de 2002<sup>7</sup> defienden que *“es una técnica frecuente la intermediación de sociedades en negocios con el fin de mitigar la fiscalidad de personas físicas”* además, justifica que dicha economía de opción se justifica con que el legislador *“mantiene una notable distancia de los tipos impositivos entre los dos impuestos directos que sujetan a personas físicas y jurídicas”*.

Por el contrario, la Administración Tributaria defiende que la interposición societaria es un claro ejemplo de **elusión fiscal**, sin entrar en el complejo concepto que supone la elusión fiscal, existirá una elusión fiscal cuando la sociedad interpuesta sea una sociedad simulada.

---

<sup>7</sup> Sentencia del TSJ de La Rioja de 13 de julio de 2000 (rec. núm. 751/1998 –NFJ009547–), Sentencia del TSJ de La Rioja de 24 de julio de 2002 (rec. núm. 650/2001 –NFJ013539–) y Sentencia del TSJ de La Rioja de 15 de noviembre de 2002 (rec. núm. 649/2001 –NFJ076256–).



Por tanto, existirá un comportamiento elusivo cuando se constituya la sociedad interpuesta con el fin de ocultar la existencia o intervención negocial de la persona natural que crea la sociedad y no con una motivación común (obtener financiación ajena, realizar actividades económicas limitando la responsabilidad o ser titular de bienes).

En resumen, la interposición societaria viene siendo clasificada de elusión fiscal cuando las sociedades interpuestas responden a una simulación. La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2019 las definía como “*entidades ficticias, meras pantallas de las personas físicas que actúan detrás*”<sup>8</sup>. Y, por lo tanto, no es aceptable presumir la simulación por entender que la creación de una sociedad pretende mitigar o reducir la carga fiscal. Según varios tribunales económicos-administrativos, existe una tendencia por parte de la Administración de calificar como simuladas las operaciones relativas a sociedades interpuestas. Por este motivo, el caso objeto de estudio resulta muy interesante, ya que la sentencia relativa al caso, es contraria a la tendencia descrita anteriormente por parte de la Administración.

---

<sup>8</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2019 (rec. núm. 708/2018 –NFJ075310–).

### 3.4 LA FIGURA DE LA SIMULACIÓN

La simulación es una figura que va a tener una gran importancia en el estudio de nuestro caso, por dicho motivo introduciré el concepto de simulación.

La propia sentencia se refiere a la simulación como *“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.”*<sup>9</sup>

Pero ¿Qué es la simulación? pues bien, Wolters Kluwer la define así “una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada y ello es lo que constituye un negocio jurídico que se califica como aparente.”<sup>10</sup> Otra definición, desde la enciclopedia jurídica es la siguiente “la simulación es la declaración de voluntad, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, con fines de engaño, para producir la apariencia de un negocio jurídico que no existe (absoluta), o que es distinto de aquél que realmente han llevado a cabo (relativa).”<sup>11</sup>

Existen muchas sentencias que se han pronunciado respecto a la simulación ,como la sentencia del Tribunal Supremo núm. 44/2014 *“la simulación no es otra cosa que la apariencia negocial”*, prosiguiendo 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”*.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

<sup>10</sup> <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Simulación.htm>. Consultado el 29 de marzo de 2020.

<sup>11</sup> <http://www.enciclopedia-juridica.com/d/simulación/simulación.htm>. Consultado el 29 de marzo de 2020.

<sup>12</sup> Sentencia Tribunal Supremo número 54/2016 (rec.núm. 44/2014-ST357/2006-).

Francisco Ferrara, autor del libro *La simulación de los negocios jurídicos* entiende que existen tres requisitos para que un contrato o acto sean simulados:

1) Una declaración de voluntad disconforme con la intención real del sujeto.

2) La declaración de voluntad mencionada en el punto 1 debe ser de acuerdo entre las partes, es decir que exista un acuerdo simulatorio entre ellas.

3) El fin del acto simulado ha de ser constituir una apariencia engañosa con el fin de engañar a los terceros ajenos al acto.

Los anteriores requisitos pueden ayudar a distinguir la figura de la simulación con ciertos casos que guardan cierto parecido. Existen dos tipos de simulación:

-La simulación absoluta: El diccionario del español jurídico (DEJ) define la simulación absoluta como “apariencia de un negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar”<sup>13</sup>. Es decir, detrás del negocio jurídico aparente no hay nada. Ejemplo: Una persona formaliza un contrato de compraventa de su vivienda a favor de otra, manifestando que ha percibido x cantidad en concepto de pago, cuando en realidad no se ha percibido nada, ya que no se ha producido dicha venta (dicha operación de transmisión de la propiedad en escritura pública se suele realizar para evitar embargos). En ocasiones esta simulación tiene repercusiones penales. La consecuencia jurídica de la simulación absoluta es la nulidad del negocio al ser falsa la causa expresada y no existir ninguna otra verdadera.

---

<sup>13</sup> Definición de la simulación absoluta - Diccionario del español jurídico - RAE.

-La simulación relativa: El diccionario español jurídico (DEJ) define la simulación relativa como “apariencia de un negocio jurídico distinto del que realmente se quiere celebrar”<sup>14</sup>. El objetivo de la figura jurídica simulada es alcanzar la finalidad propia de otra. Ejemplo: Se formaliza un contrato de compraventa de una vivienda, pero en realidad se transfiere a título gratuito o a un precio diferente al plasmado en el contrato. En el caso que dicha transmisión se hubiera realizado a título gratuito se estaría encubriendo una donación. Hay un negocio verdadero, ya que se transfiere el dominio y la posesión, pero el negocio es distinto al establecido contractualmente. La consecuencia jurídica de la simulación relativa es buscar cuál de los negocios es el negocio real, declararlo como válido y anular el negocio falso.

Además, es muy importante señalar para el estudio del caso que nos aborda la aparición fiscal de simulación, ya que este concepto aparece recogido en el artículo 16 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) y que se introdujo en ella en 1963. El artículo sin definir la simulación, establece las siguientes consecuencias de la simulación:

1)La existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria en su correspondiente acto de liquidación, dicha calificación provoca unos efectos meramente tributarios.

2)En los actos o negocios que se declaren simulados el hecho imponible gravado será el realmente realizado por las partes, no el aparente.

3)En la regularización que proceda a consecuencia de la simulación se exigirán intereses de demora y, en su caso, la sanción que le corresponda.

---

<sup>14</sup> Definición de la simulación relativa - Diccionario del español jurídico - RAE.

A continuación mostraré algunas de las características de la simulación tributaria:

-La simulación tributaria hace referencia a los negocios jurídicos como a hechos jurídicos, se puede hablar de negocios simulados (por ejemplo constituir una sociedad con el fin de eludir carga fiscal)) o de actos simulados (fingir que se tiene una residencia fiscal donde no se tiene con el objetivo de un ahorro fiscal).

-Para la declaración de simulación por parte de la Administración Tributaria no requiere un procedimiento especial.

-Los efectos de la simulación serán los mencionados anteriormente, se otorgará nulidad a los negocios o actos ficticios realizados y se le dará validez y eficacia al negocio oculto si lo hubiese.

-Por último, cabe destacar que la simulación no se trata de un simple fraude de Ley, ya que el último supone que los negocios realizados son reales y no existe una ocultación frente a terceros. El fraude de Ley busca ampararse en una norma que no le corresponde, resulta una conducta que en apariencia se ajusta a una norma, pero en realidad le resulta aplicable otra. Es necesario que la Administración Tributaria pruebe la simulación de una apariencia formal, dado que puede ser que la Administración califique como simuladas algunas operaciones que resultan simplemente planificación fiscal o fraude de Ley (y las consecuencias serán distintas<sup>15</sup>), por lo tanto será necesario que la calificación de la Administración esté sustentada con motivos económicos válidos.

---

<sup>15</sup> Por lo tanto, la diferencia clave entre el fraude de Ley y la simulación radica principalmente en la ocultación de la operación, también resultan distintas las consecuencias de ambas, ya que en el fraude de Ley no existe ánimo de ocultar datos o hechos por lo que no será exigible sanción, pero sí intereses de demora, en cambio en la Simulación, a parte de los intereses de demora, se podrá exigir la sanción correspondiente.

#### 4.1 INTRODUCIENDO EL CASO DE XABI ALONSO

El 25 de noviembre de 2019, la Audiencia Provincial de Madrid dictó sentencia (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–) en la cual los acusados por los delitos 305.1 y 306.2 del Código Penal contra la Hacienda Pública<sup>16</sup> en relación con el IRPF de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 quedaban absueltos. Dichos acusados se trataban de Xabi Alonso el exfutbolista de clubes como Real Sociedad, Liverpool, Real Madrid y Bayern de Múnich. Además, sus abogados y asesores fiscales también fueron acusados por dichos delitos.

La sentencia dictada tuvo una alta repercusión por varios motivos, uno de ellos es la gran popularidad del acusado, ya que se trata de un exfutbolista con gran prestigio en el mundo del deporte además de ser muy querido en nuestro país por sus éxitos con la selección española de fútbol. Otro de los grandes motivos de su repercusión es que ha sido uno de los pocos famosos que no se ha acogido a la conformidad para evitar que se realice un juicio oral. Los representantes legales del acusado tomaron la decisión de ir a juicio oral, el cual terminó con una sentencia absolviendo a los acusados. Y como he mencionado en la introducción es toda una novedad que un famoso sea absuelto y “gane la partida” a la Agencia Tributaria. La fiscalía, ha recurrido la sentencia dictada por la Audiencia provincial, solicitando la repetición del juicio con el fundamento de que la valoración de pruebas que hizo el tribunal en la sentencia no es correcta, además de que varios elementos de prueba no fueron expuestos en la vista oral.

Por lo tanto, el objeto de estudio de este trabajo será la sentencia del 25 de noviembre de 2019 672/2019 de la Sección Treinta de la Audiencia Nacional de Madrid.

---

<sup>16</sup> Es importante para el caso objeto de estudio mencionar que el delito fiscal (según algunos Tribunales penales) exige además de eludir el pago de impuestos en una cantidad superior a 120.000 euros, que exista una ocultación (mediante una conducta que impida o dificulte a la Administración Tributaria determinar y contabilizar la deuda).

#### 4.2 HECHOS PROBADOS EN LA SENTENCIA

En el caso de Xabi Alonso, como se muestra en la propia sentencia objeto de estudio los hechos que se exponen al principio de la sentencia son aceptados tanto por la defensa como por la Hacienda Pública. Es curioso que ambos coincidan en los hechos que van a ser objeto de análisis/estudio y la discrepancia existente es meramente jurídica sobre la existencia o no de simulación, es decir, se trata de una discrepancia en la calificación jurídica de los hechos. Esto da indicios de la gran complejidad del caso, de los hechos y la sentencia objeto de estudio.

En los hechos probados en la sentencia se hace un recorrido por la carrera futbolística del exjugador la cual es de sobra conocida por los aficionados al mundo del fútbol. A continuación, mostraré un breve resumen de los hechos probados por la sentencia:

1)El 5 de agosto de 2009 Xabi Alonso ficha por el Real Madrid (equipo en el que militó por 5 temporadas hasta el 29 de agosto de 2014 cuando fichó por el Bayern de Múnich). Desde ese momento el jugador queda sujeto a la tributación española ya que adquirió la condición fiscal de residente en nuestro país, al ser sujeto pasivo del IRPF el jugador pagó en su declaración correspondiente al período impositivo de 2010 2.523.647,32 euros; en 2011, 358.275,35 euros, y en 2012, la cuantía de 3.833.077,93 euros. Sin embargo, las cifras anteriormente mencionadas no tenían incluidos los rendimientos por la explotación de sus derechos de imagen percibidas del Real Madrid, ya que Xabi Alonso con el asesoramiento de Iván Zalúa Azcuenaga (su asesor fiscal) se acogió a una opción fiscal más ventajosa según lo estipulado en el artículo 92 de la Ley del IRPF (LA LEY 35/2006).

2)Esta opción ventajosa para reducir la tributación del IRPF del jugador se trata de la firma con anterioridad a su fichaje por el Real Madrid, y por lo tanto antes de ser residente fiscal en España, el 1 de agosto de 2009 cedió la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA por 5 años mediante una relación contractual a cambio de una retribución 5.00.000€, la valoración se realizó mediante una estimación de ingresos que el cedente podía obtener en la duración de la relación contractual).

3)KARDZALI la cual se trata de una entidad no residente, había sido constituida antes del 2001 en Madeira (Portugal) y le resulta aplicable el Régimen fiscal Especial de Madeira que le otorgaba a la sociedad una exención total de impuestos hasta 2012<sup>17</sup>, a partir de ese año, le sería aplicable un tipo de gravamen del 4%, y entre 2013 y 2020 del 5%. El administrador y gerente de la sociedad KARDZALI se trataba de Ignasi Maestre.

4)El 5 de agosto de 2009 KARDZALI cedería en exclusiva el 50% de los derechos de imagen que poseía de Xabi Alonso al Real Madrid. Procediendo a practicar retenciones por el impuesto sobre la renta de no residentes , ya que se tratan de pagos realizados a una sociedad no residente. Desde ese momento el equipo madrileño podría explotar en exclusiva la imagen del jugador en sus actos oficiales, merchandasing... a cambio de abonar a KARDZALI las cantidades establecidas en el contrato.

5)El 16 de diciembre de 2009 el futbolista adquirió por 5.000€ el 100% de las participaciones de la entidad a TANA INVESTMENT COMPANY S.A., domiciliada en la República de Panamá.

---

<sup>17</sup> El régimen fiscal especial de Madeira apareció en 1987 aprobado por la Unión Europea, bajo la condición de que no se le tratara como un paraíso fiscal. El motivo de este régimen es que Madeira, al igual que otras zonas se trata de una zona ultraperiférica y por lo tanto tiene dificultades para el desarrollo económico, el régimen tuvo un gran éxito y atrajo inversión y grandes fortunas.



6)KARDZALI llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos, y además subcontrató a la sociedad THE BEST OF YOU, siendo la última la que llevase algunas de las negociaciones con las entidades que contrataron a Xabi Alonso (DTS Distribuidora de Televisión Digital, SAU, a Procter & Gamble España, SA, Electronic Arts Software, SL, Angula Aguinaga...) para aparecer en actos publicitarios en el ámbito de contrato de cesión correspondiente. Los rendimientos percibidos por estos contratos no se incluyeron en la declaración de IRPF del futbolista al entender que se trataban de rendimientos obtenidos por la sociedad KARDZALI, y no cabía la imputación al jugador hasta que la sociedad distribuyera beneficios.

Con todos los hechos probados de la sentencia expuestos, el abogado del Estado, en la sentencia objeto de estudio lo siguiente *“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 Xabier Alonso Olano a la sociedad portuguesa KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS 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<sup>18</sup>”*.

Sobre la afirmación anterior la defensa de la Administración del Estado acusa a Xabi Alonso y sus asesores (en concepto de cooperadores necesarios<sup>19</sup>) de un incumplimiento en la obligación de declarar las rentas obtenidas por la explotación de sus derechos de imagen, y por tanto de tres delitos contra la Hacienda Pública relativos a los períodos impositivos de 2010, 2011 y 2012. Las cantidades no declaradas (presuntamente defraudadas) ascenderían a 606.876,10 euros en el ejercicio 2010, 170.012 euros en el ejercicio 2011 y 1.255.957,32 euros en 2012.

---

<sup>18</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

<sup>19</sup> El cooperador necesario es la persona que es partícipe mediante actos relevantes en la realización de un delito, pero no es el autor del delito. Dicha figura está castigada con igual pena que la del autor del delito. En el caso que nos ocupa, el de los asesores fiscales en delitos contra la Hacienda Pública se les considerará como cooperadores necesarios cuando facilita los medios para defraudar como diseño de la operación, conocimiento de las normas... varias sentencias judiciales del Tribunal Supremo apoyan la responsabilidad de los asesores fiscales como cooperadores en algunos casos.

#### 4.3 ANALIZANDO LA SENTENCIA

La sentencia del 25 de noviembre de 2019 anteriormente mencionada tiene una gran importancia en relación a la utilización de sociedades interpuestas para recibir rentas generadas por la explotación de los derechos de imagen de los futbolistas. Ya que toda la sentencia se basa en que el acusado será declarado culpable o no de los delitos contra la Hacienda pública de los que se le acusaba dependiendo de si ha existido simulación o no en el contrato de la cesión de los derechos a la sociedad interpuesta, como veremos más adelante.

La sentencia basa toda la resolución como hemos visto en el párrafo anterior en la existencia o no de simulación *“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”*<sup>20</sup>.

*“En otras palabras, sólo 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 Xabi Alonso 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”*<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

<sup>21</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

Como vimos en el apartado de la tributación de los rendimientos procedentes de la explotación de los derechos de imagen, el actual artículo 92 de la Ley 35/2006 del IRPF se trata en resumen de transparentar legalmente la sociedad cesionaria de los derechos. La problemática en la sentencia objeto de estudio se trata de que la Administración Tributaria no ha podido “transparentar” (al menos a ojos de la Audiencia Nacional de Madrid) a la sociedad cesionaria de los derechos, en nuestro caso Kardzali.

Para la Audiencia Nacional no cabe imputar los rendimientos obtenidos por la sociedad de la explotación de los derechos de imagen a Xabi Alonso si no se puede acreditar que detrás de las sociedades intermediarias se encuentra el jugador y que los pagos realizados a dichas sociedades tengan como destinatario final el jugador. Para ello es necesario declarar a la sociedad como simulada, y que carece de una verdadera personalidad jurídica, de forma que quien sigue operando detrás de la sociedad como sujeto de derecho es el propio futbolista.

Y en el caso de que no existiera simulación la posición recogida en la sentencia es la siguiente “[...] en caso contrario, esto es, si el contrato hubiera estado amparado en una causa verdadera, esta habría de reputarse lícita a efectos fiscales, pues el artículo 92 de la ley de renta ampararía la ausencia de tributación... y... no procederá la imputación en sede del impuesto sobre la renta de las personas físicas de Xabi Alonso en los periodos 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... (fundamento de derecho segundo).”<sup>22</sup>

Por lo tanto, y a modo de resumen, la Fiscalía defiende que no le será aplicable al futbolista el artículo 92 de la Ley 35/2006, ya que no cumpliría con los requisitos ya que está pensado para cesiones de derechos reales y no simuladas, por lo que si realmente se trata de una cesión no se le imputarían al futbolista los rendimientos ya que cumple todos los requisitos del artículo 92 de la Ley del IRPF.

---

<sup>22</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

Es conveniente recordar que el tipo delictivo que se imputa a Xabi Alonso es el correspondiente al artículo 305.1 del Código Penal. El artículo hace referencia, entre otras conductas a “*defraudar a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos*”<sup>23</sup>. Muñoz Conde nos da como definición de defraudar “incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado”, señalando más adelante que “la expresión defraudar tiene además una connotación de engaño”<sup>24</sup>.

La existencia de defraudación en el caso objeto de estudio, se reconduce a la cuestión de si la sociedad Kardzali es realmente una sociedad absolutamente simulada y su constitución ha tenido el único fin de percibir las contraprestaciones por parte del Real Madrid por los derechos de imagen del futbolista. Uno de los factores en el caso del exfutbolista para determinar la existencia o no de simulación es si se lleva a cabo una contratación efectiva o no. Es decir, si la sociedad interpuesta (en nuestro caso Kardzali) se trata de un intermediario real.

Para poder calificar la sociedad de simulada ha de existir una voluntad de ocultación que desvirtúe la causa típica del contrato social (la creación de un nuevo sujeto jurídico que actúe bajo sus propios medios). La voluntad de simular solamente puede ser acreditada por elementos objetivos.

En nuestro caso, ni el abogado del Estado ni la fiscalía cuestionan que Kardzali contrate ni que exista una falta de “carencia absoluta de actividad empresarial” (entendida la anterior afirmación en un sentido restrictivo). Sin embargo, el abogado del Estado defiende una serie de indicios objetivos, para intentar convencer a la Audiencia Provincial que existe una simulación absoluta.

---

<sup>23</sup> Artículo 305.1 de la Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal.

<sup>24</sup> Muñoz Conde, Derecho Penal, 1996, p. 825.

La Administración Tributaria, defiende que Kardzali no intervino en las negociaciones, ya que afirma que Xabi Alonso ha seguido negociando. Si la anterior afirmación fuera cierta supone que Kardzali carece de una capacidad jurídica para negociar, ya que no surge una personalidad distinta a la del socio. Añadiendo que cuando se cedieron los derechos a la marca Adidas “no reaccionara frente al cedente” añadiendo que “solo se entiende –siempre según las acusaciones- por la carencia de voluntad de transmitir dichos derechos, constituyendo la cesión una mera apariencia”<sup>25</sup>. La anterior afirmación hace referencia a que Kardzali “carece de estructura”. Por lo tanto, ante la supuesta falta de infraestructura de Kardzali (a ojos de la Administración), tal sociedad constituía un simple instrumento formal de ingresos y pagos que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen de Xabi Alonso y que solo fue empleada para eludir el pago de los tributos debidos porque la cesión de derechos era falsa.

No obstante, los argumentos que defiende la Administración Tributaria en el párrafo anterior son desmontados en la sentencia por la Audiencia Provincial de Madrid. Primero, respecto a la intervención de Xabi Alonso en la contratación no significa que la sociedad no haya actuado. Indicando la Audiencia Provincial en la sentencia que “los datos expresados anteriormente ponen de manifiesto no solo que KARDZALISOCIEDADE 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 solo 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...”<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

<sup>26</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

El segundo argumento de que Adidas “no reaccionó frente al cedente” no es cierto según el criterio de la Audiencia Provincial, y así lo reflejó la sentencia “*consta documentado en la causa (porque no se propuso su declaración como testigo para el acto del juicio oral) que Fernando Solanas Gómez, en representación de ADIDAS, asumió con naturalidad que el contrato de 1 de enero de 2009 suscrito con Xabier Alonso Olano, cediendo a la entidad ADIDAS ESPAÑA SA 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 esta 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*”<sup>27</sup>. Por tanto, no cabría esperar otra reacción por parte de Adidas como señalaba la Administración Tributaria.

Otros de los argumentos mencionado anteriormente por parte de la Abogacía del Estado que serían determinante para decidir si la entidad Kardzali se trata realmente de una entidad simulada serían dos. El primero es que la Administración entiende que Kardzali interviene en las relaciones contractuales a cambio de nada ya que la sociedad “carece de facultades” y se limitaba a seguir las instrucciones de los agentes de Xabi Alonso. El segundo se trata de que la única causa del contrato de cesión a Kardzali de los derechos se basa en la utilización de una sociedad ya constituida con unos importantes beneficios fiscales.

---

<sup>27</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

Por tanto, tres serán los indicios planteados por la Abogacía del Estado y la Fiscalía (aunque sólo entra a analizar dos de ellos) para determinar la sociedad como simulada completamente. La sociedad carece de infraestructura, carece de facultades y por último la sociedad estaba ya constituida y disfrutaba de un régimen fiscal privilegiado.

Primero, la sentencia analiza el que la sociedad estuviera ya constituida, en otro Estado y con beneficios fiscales. El tener una sociedad en un territorio de baja o nula tributación el mundo globalizado en el que vivimos y con la importancia de del marco internacional en las operaciones económicas se podría considerar un método de planificación fiscal agresiva, pero si la sociedad es real y no artificial no supondría un supuesto de elusión tributaria. Por lo tanto, no hay objeción de que un operador económico establezca un negocio real en cualquier territorio, y más aún si el operador goza de la libertad de establecimiento en el marco del derecho de la Unión Europea (como es el caso, ya que Kardzali se trataba de una sociedad portuguesa).

Los beneficios fiscales que obtiene una sociedad por ser constituida en un Estado no se trata de otra cosa que de la aplicación de la soberanía fiscal de los Estados, ya que las sociedades deben tributar por su renta mundial en el Estado en el que están constituidas y los estados están facultados (es decir gozan de poder tributario) para gravar a las empresas como ellos resulten conveniente. Lo anterior supone la posibilidad de que muchos agentes económicos se sientan atraídos por territorios de baja o favorable tributación y que los Estados puedan establecer dichas condiciones fiscales para atraer a los agentes económicos. La sentencia objeto de comentario dice lo siguiente respecto a la sociedad, el régimen fiscal aplicable y su localización *“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 camino que han seguido las acusaciones– 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 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 los derechos de imagen... ”<sup>28</sup>*

La sentencia también rechaza el segundo argumento expuesto por la Administración Tributaria, el de la falta de infraestructura societaria. Este argumento se trata de un argumento muy utilizado por la Administración en su tendencia de calificar como simulada toda sociedad interpuesta. Pero esta infraestructura societaria no viene impuesta por la normativa mercantil ni civil, además, tampoco es algo que venga estipulado en el contrato de la sociedad, uno de los motivos es porque los servicios que necesita la sociedad se pueden subcontratar. En este aspecto la sentencia también es contundente al respecto “*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*”<sup>29</sup>.

Respecto a los demás argumentos defendidos por la acusación no se pueden ni deben tomar en consideración, ya que no intervienen en la catalogación de la entidad como simulada. No parecen indicios decisivos para defender que la constitución de la sociedad y la cesión de los derechos a esta es artificial algunas condiciones contractuales o negociales. Por ejemplo, el caso de que la cesión de los derechos de imagen a Kardzali se realice sin garantía<sup>30</sup> o que la entidad haya sido constituida por un tercero que su función es dotar de provisiones a la sociedad y hacerse cargo de las obligaciones fiscales y mercantiles<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

<sup>29</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

<sup>30</sup> Argumento por parte de la Administración que no es cierto, ya que la garantía de cobro vino constituida por la adquisición del futbolista del 100% de las participaciones de la entidad, esto se refleja en la sentencia en el punto 9 del fundamento tercero.

<sup>31</sup> No es un argumento válido por parte de la Administración, ya que se trata de una forma de subcontratación bastante habitual en la práctica, y así lo señala la propia sentencia.



Otra de las circunstancias por las que la Administración Tributaria declara que no existe una simulación absoluta en la sociedad Kardzali, y por tanto desestimar los argumentos de la fiscalía se trata de que no existe ocultación, ya que es llamativo que en comparación con sentencias similares, nada se dice de la opacidad en la conducta del acusado. Además, relata la sentencia objeto de estudio que el propio acusado había comunicado a la Hacienda Pública española los datos económicos de la cesión en la declaración de otros impuestos y en otros modelos informativos (la aportación de información tributaria puede interpretarse como inexistencia de ocultación, esta postura cuenta con un apoyo doctrinal mayoritario, pero con una escasa jurisprudencia al respecto<sup>32</sup>.

Por último, no debemos considerar otras argumentaciones expuestas por la Fiscalía como que el artículo 92 de la Ley 35/2006 no le resultaba aplicable al futbolista. La sentencia comentó lo siguiente *“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 Xabi Alonso 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 periodos 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)”*<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> Alguna de la doctrina que apoya esta idea se encuentra en los siguientes libros: *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública, Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública y Mesas Redondas Derecho y Economía*.

<sup>33</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

Para finalizar, la sentencia la Audiencia Provincial señala lo siguiente *“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 acusación tanto del fiscal como de la abogada del Estado”*<sup>34</sup>.



---

<sup>34</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

## 5. CONCLUSIONES

Es importante tener en cuenta que la sentencia comentada no se trata de una sentencia firme, ya que fue recurrida por la fiscalía, que solicitó que se repita el juicio alegando que la valoración de las pruebas que la Audiencia Provincial de Madrid fue incorrecta y que la resolución adolece de personalidad jurídica. Por este motivo, habrá que esperar y ver como se soluciona el caso.

Hay ciertas cuestiones que plantea la fiscalía que no son respondidas en la sentencia por la Audiencia Provincial de Madrid. Entre ellas, la sentencia no se pronuncia sobre el argumento de que Kardzali “carece de facultades” de la Administración Tributaria para calificar la sociedad Kardzali como simulada, la respuesta de la Audiencia para este argumento está más orientado a descartar de que Kardzali adolezca de una infraestructura. Sin embargo, en la política antielusiva reciente que exista una ausencia de facultades en los órganos societarios es uno de los puntos utilizados para combatir la elusión fiscal por parte de las sociedades interpuestas, concretamente se utiliza para determinar quién es el beneficiario efectivo en el ámbito del treaty shopping, también cabe mencionar aquí el caso Prévost de 2008 (sentencia dictada por el Tribunal Fiscal Canadiense) y la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 26 de febrero de 2019 (C-116/16). Las dos sentencias anteriormente mencionadas tienen una gran importancia y fijan una doctrina en los conceptos de beneficiario efectivo de intereses y cánones, pero en el caso objeto de estudio la Audiencia Provincial de Madrid no ha querido enfocar la carencia de facultades por parte de Kardzali desde esta perspectiva, simplemente se limitó a afirmar que Kardzali intervino activamente en la explotación de los derechos de imagen, que no se limitó a expedir y cobrar facturas y que gracias a la tasación pericial realizada se pudo apreciar un incremento de los beneficios por la explotación de los derechos de imagen por parte de Kardzali.

La Audiencia Provincial en la sentencia afirma que el valor de la cesión de los derechos de imagen es acorde con el valor de mercado. El régimen de las operaciones vinculadas es una cláusula antiabuso clave en las operaciones con sociedades interpuestas. Como he mencionado anteriormente, no se puede calificar de ilícito interponer una sociedad con el fin de remansar beneficios, los beneficios tributarán en el socio cuando estos se distribuyan y lo único que se ha de exigir es que las operaciones se valoren en condiciones normales de mercado. El régimen de operaciones vinculadas es una de las cláusulas antiabuso más importantes para atribuir a los socios la renta de la sociedad, uno de los motivos por los que se viene cuestionando las sociedades de deportistas es por la aplicación del régimen de operaciones vinculadas (art.16 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, al que se remite el art. 41 de la Ley 35/2006, del IRPF), con la exigencia de que las operaciones que se realicen entre la entidad y el deportista se valoren a los precios de mercado. Pues bien, la Audiencia Provincial no trata lo anterior, entiendo que el principal motivo por parte de la Audiencia para no tratar el tema de la cláusula antiabuso en las operaciones vinculadas se trata de que la Administración Tributaria tampoco ha planteado la cuestión, pero sí que afirma que el precio de la cesión de los derechos de Xabi Alonso a la sociedad Kardzali se ajusta al precio de mercado. Así lo mencionaba la sentencia *“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...”*<sup>35</sup> además, la sentencia añadía *“que no deja de resultar contradictorio que las acusaciones consideren dicha valoración inferior a las expectativas derivadas de su contratación por el Real Madrid”*<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

<sup>36</sup> Sentencia Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).

Una de las conclusiones más importantes a la que puedo llegar con el estudio de la sentencia 672/2019 se trata del concepto de la economía de opción que tiene una importancia capital en el ámbito tributario, y más en concreto dentro de la planificación fiscal internacional. En este sentido, la Audiencia Provincial de Madrid no hace una referencia clara a los conceptos de planificación fiscal lícita o de la economía de opción (el derecho de los particulares de organizar sus factores económicos de una forma fiscalmente que resulte más ventajosa dentro de la ley y sin incurrir en artificiosidad ni en el abuso de las formas jurídicas). En mi opinión, la sentencia se debería haber referido y quizás amparado en ella la jurisprudencia existente que sostiene la legitimidad de la interposición societaria para el desarrollo de actividades económicas. Podemos citar una de las sentencias que se acoge a la planificación fiscal o economía de opción, dicha sentencia se trata de la sentencia del TSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019 y afirma lo siguiente *“como principio general, la constitución de una sociedad mercantil es un derecho que tiene todo profesional para emprender y desarrollar su actividad empresarial. Es una opción que viene vinculada a la necesidad de crear un tipo social que permita limitar la responsabilidad de los socios sobre el devenir del negocio... el hecho de que exista un tipo tributario distinto entre la renta de las personas físicas y de las sociedades no conlleva por ello que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios...”*<sup>37</sup>

Tras el análisis realizado de la sentencia, en mi opinión uno de los pilares fundamentales en los que se sustenta la sentencia y el veredicto de la Audiencia Provincial de Madrid se trata de la economía de opción/planificación fiscal<sup>38</sup>, ya que la Audiencia debió entender que el acusado se acogió a una planificación fiscal ventajosa sin llegar a vulnerar la ley y por tal motivo le absolvió.

---

<sup>37</sup> Sentencia del TSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019 (rec. núm. 34/2018 –NFJ074734–).

<sup>38</sup> El otro pilar fundamental de la sentencia objeto de estudio, a mi parecer, se trata de la prueba, por falta de pruebas o la invalidez de estas a ojos de la Audiencia decidió absolver al acusado.

Otra observación interesante que se puede extraer es que las conclusiones a las que llega la Audiencia Provincial de Madrid en la sentencia objeto de estudio contradice varias tesis sostenidas por el Tribunal Supremo en operaciones similares a la de Xabi Alonso, ya que el TSJ consideraba que la entidad a la que se ceden los derechos de imagen constituía un mero instrumento de ingresos y pagos. Y, por lo tanto, no existe duda que el negocio jurídico que se había llevado a cabo entre la persona física que cede los derechos de imagen y la entidad debería calificarse como simulado. Como ejemplo, podemos citar el famoso caso de Lionel Messi en la sentencia del Tribunal Supremo 374/2017 de 24 de mayo de 2017, recurso de casación nº 1729/2016.

Otra conclusión a extraer podría ser que dentro del ámbito de la planificación fiscal internacional se utilizan distintas “fórmulas”. Algunas de las fórmulas mencionadas podrían parecer singulares o llamativas (como en el caso objeto de estudio), pero la singularidad de la operación no debería significar que vulnera el ordenamiento jurídico tributario (a ojos de la Administración en la mayoría de casos sí que suele significar que la operación es contraria a las leyes). La sentencia analizada es positiva a mi parecer, ya que respecto a esta, se puede concluir que se debe analizar individualmente las circunstancias particulares de cada caso enjuiciado. Además, la sentencia sienta una doctrina que es contraria a la tendencia de la Administración de calificar a toda sociedad interpuesta como simulada, espero que la sentencia sirva para reconducir esta práctica administrativa a los cauces del derecho.

El tema de los derechos de imagen tiene una gran complejidad, y creo que la legislación actual en estos temas dista de ser perfecta, ya que la calificación de un rendimiento procedente de la explotación de los derechos de imagen suele ser compleja y puede dar lugar a confusiones o a que los obligados tributarios con la ayuda de especialistas intente aprovechar la confusa legislación en materia de derechos de imagen con el fin de reducir la carga fiscal, a veces con medios lícitos y otras veces no, lo cual es un gran problema para la Administración Tributaria. En mi opinión, el artículo 92 de la Ley del IRPF que fue implementado en la Ley con el fin de combatir el fraude fiscal de los deportistas residentes no ha funcionado del todo, así lo evidencian todos los casos de deportistas a los que la HP está investigando en los últimos años.

Bajo mi punto de vista, la práctica reiterada de que los deportistas profesionales quieran obtener un ahorro fiscal se debe en parte a la gran presión fiscal que existe en nuestro país, nuestro sistema tributario podría llegar a ser “confiscatorio” con las personas físicas que tengan unos ingresos elevados, lo que sería contrario al artículo 31 de nuestra Constitución. Me atrevo a decir que podríamos tener un sistema confiscatorio ya que la Administración Tributaria recauda prácticamente la mitad de la renta obtenida por las grandes fortunas. Además, este argumento toma más fuerza cuando estamos hablando de deportistas profesionales y su carrera profesional (y por tanto, la parte de su vida en la que percibe ingresos) es relativamente corta, ya que puede durar unos 10 o 15 años aproximadamente. Con todo lo anterior no estoy diciendo que las rentas altas no deban tributar más, en un sistema justo deberían de hacerlo, pero sí creo que reduciendo los tipos impositivos a las rentas altas, estas no buscarían un ahorro fiscal o tributar en otro país con unas condiciones fiscales más ventajosa (aunque estos siempre existirán por la competencia fiscal entre países) y la Administración Tributaria podría llegar a recaudar incluso más (además de el hecho de que nuestro sistema tributario podría atraer más inversión o personas al país). De todos modos, viendo la difícil situación económica en la que se encuentra nuestro país el hecho de que los deportistas profesionales (que no hay precisamente pocos en nuestro país, y muchos de ellos gozan de un gran prestigio a nivel internacional) tengan unos ingresos elevados y no tributen por ellos, se trata de un problema que nos afecta a todos los españoles.

Con lo expuesto hasta aquí, cabría mencionar que es muy recomendable que el deportista profesional debería ponerse en manos de asesores o expertos en materia fiscal que deban diseñar los planes fiscales y negocios jurídicos sin que estos caigan en simulación y no vulneren otras figuras de nuestro ordenamiento tributario que puedan acarrear sanciones tributarias o consecuencias penales, las alternativas son muy variadas y el tema ofrece una gran complejidad y cada caso concreto debe analizarse de manera individualizada y muy minuciosamente.

A modo de conclusión final, a mi parecer la sentencia ha de ser valorada muy positivamente ya que aporta muchos elementos diferenciales y además aporta un razonado análisis jurídico de la no existencia de simulación. En esta sentencia la Audiencia Provincial de Madrid decidió ver “la otra cara de la moneda” y apartarse de la jurisprudencia mayoritaria referente al concepto de simulación. Esta sentencia podría sentar precedente en el delito fiscal en el ámbito del deporte profesional.





## 6. BIBLIOGRAFÍA

### manuales, libros y diccionarios

- CARMONA FERNÁNDEZ, N. Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Madrid: Praxis. 1999.
  
- Diccionario de la Real Academia Española.
  
- DURÁN-SINDREU BUXADE, A. Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal. Pamplona: Aranzadi. 2007.
  
- FALCÓN Y TELLA, R. La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen. Quincena Fiscal, 10. 2000.
  
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. La internacionalización de la empresa española: problemas y tributación del beneficio empresarial en la UE (I). Quincena Fiscal, 5. 2011.
  
- MAGRANER MORENO, F. La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas. Valencia: Tirant lo Blanch. 2012.
  
- MUÑOZ CONDE, F. Derecho Penal, Parte Especial. (12.a edición). Valencia: Tirant lo Blanch. 1996.
  
- PAZ ARES, C. Y ALFARO ÁGUILA REAL, J. Un ensayo sobre la libertad de empresa. En A.Cabanillas Sánchez (coord.), Estudios jurídicos en homenaje al profesor Luis Díez-Picazo. Vol. 4. Thomsom-Civitas. 2002.
  
- SIMÓN ACOSTA, E. El delito de defraudación tributaria. Cuadernos de Jurisprudencia Aranzadi. Pamplona. 1998.

-TOVILLAS MORÁN, J.M., El tratamiento tributario del derecho de imagen. Madrid: Marcial Pons. 2001. Pág. 62.

revistas

-GARCÍA NOVOA, C. Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso Xabi Alonso). Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 444, 89-118. 2020.

-SEGURA SARRIÓ, N. Análisis de la tributación de la explotación de los derechos de imagen a la luz de la Sentencia 672/2019 de la Sección Treinta de la Audiencia Provincial de Madrid. Carta tributaria. Revista de opinión, ISSN 2443-9843, N.º. 58. 2020.

-TRILLO GARCÍA, A.R. Derechos de imagen, su carácter salarial y su inclusión en la base reguladora de accidentes de trabajo, Revista jurídica del deporte, 26, 2. 2009.

legislación y jurisprudencia

-Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978.

-Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

-Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

-Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

-Resolución del Tribunal Económico-Administrativos Central, 17 de noviembre de 1999. RG9282/1996 –NFJ008482–.

- Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid número 672/2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–).
- Sentencias del Tribunal Constitucional 231/1988 de 2 de diciembre (LA LEY 1166-TC/1989).
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de mayo de 2019 (rec. núm. 34/2018 –NFJ074734–).
- Sentencia Tribunal Supremo número 54/2016 (rec.núm. 44/2014-ST357/2006-).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2019 (rec. núm. 708/2018 –NFJ075310–).
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 13 de julio de 2000 (rec. núm. 751/1998 –NFJ009547–)
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 24 de julio de 2002 (rec. núm. 650/2001 –NFJ013539–)
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 15 de noviembre de 2002 (rec. núm. 649/2001 –NFJ076256–).
- Sentencia del Tribunal Supremo número 830/1996 de 21 octubre 1996 (ROJ: STS 5723/1996)
- Sentencia del Tribunal Supremo número 60/1998 de 30 de enero de 1998 (ROJ: 535/1998).

#### webgrafía

- www.aedd.org
- www.agenciatributaria.es
- www.insignis-aranzadidigital-es.publicaciones.umh.es

-[www.boe.es](http://www.boe.es)

-[www.dej.rae.es](http://www.dej.rae.es)

-[www.dialnet.unirioja.es](http://www.dialnet.unirioja.es)

-[www.elderecho.com/la-sentencia-del-caso-xavi-alonso-fin-del-delito-fiscal-mundo-del-futbol](http://www.elderecho.com/la-sentencia-del-caso-xavi-alonso-fin-del-delito-fiscal-mundo-del-futbol)

-[www.fiscal-impuestos.com](http://www.fiscal-impuestos.com)

-[www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)

-[www.wolterskluwer.es](http://www.wolterskluwer.es)

