
URÍA MENÉNDEZ

Derecho penal de la empresa

19 de diciembre de 2019

Novedades legislativas y jurisprudenciales

1.- DELITO FISCAL: NO SE CONSIDERA SIMULADA LA CESIÓN POR UN FUTBOLISTA DE LA EXPLOTACIÓN DE SUS DERECHOS DE IMAGEN A UNA SOCIEDAD RADICADA EN MADEIRA (PORTUGAL) QUE EFECTIVAMENTE LLEVA A CABO LA EXPLOTACIÓN DE DICHOS DERECHOS

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 30ª, nº 672/2019, de 25 de noviembre de 2019.

El Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado acusaron a un futbolista (en concepto de autor), a su asesor fiscal y al administrador de la sociedad cesionaria de la explotación de los derechos de imagen del jugador (estos dos últimos en concepto de cooperadores necesarios), por tres delitos contra la Hacienda Pública referidos al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) de los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

El futbolista, siguiendo el consejo de su asesor fiscal, había cedido a una sociedad radicada en Madeira la explotación de sus derechos de imagen, a cambio de un precio exigible desde la firma del contrato, pero que finalmente se abonó en ejercicios sucesivos. El propietario de la sociedad cesionaria era una entidad panameña que poco tiempo antes había adquirido las participaciones de la sociedad cesionaria a dos entidades domiciliadas en las Islas Vírgenes Británicas. A los pocos meses de la mencionada cesión de derechos, el futbolista se convirtió en socio único de la sociedad cesionaria. Esta cesión de la explotación de sus derechos de imagen permitió al jugador acogerse al beneficioso régimen especial de imputación de rentas por derechos de imagen establecido en el artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las acusaciones sostenían que no cabía la aplicación de este régimen especial pues la indicada cesión de derechos había sido simulada (tratándose de un supuesto de simulación absoluta, pues la cesión sencillamente no habría sido real), realizándose con la única finalidad espuria de eludir la tributación de los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen del futbolista. Las razones de las acusaciones para sostener esta tesis fueron, entre otras, las siguientes: (i) la sociedad cesionaria carecía de infraestructura (material y humana), limitándose a seguir las instrucciones de los agentes del

futbolista; (ii) la causa de la cesión fue la utilización de una sociedad ya constituida bajo un régimen de exención total de impuestos hasta el 2012 (sociedad radicada en Madeira); (iii) la sociedad cesionaria no habría participado en la negociación de los contratos relativos a la explotación de la imagen del futbolista, siendo un mero instrumento formal de ingresos y pagos; (iv) la sociedad cesionaria carecía de recursos para hacer frente al pago del precio previsto en el contrato de cesión, sin que se abonara en el momento de la cesión como se preveía en el contrato; y (v) el acusado administrador de la sociedad cesionaria era el presidente de una sociedad especializada en proporcionar sociedades intermediarias o instrumentales a terceros.

La Audiencia Provincial de Madrid afirma que es “*llamativa*” la dinámica empleada para la cesión de la explotación de los derechos de imagen del jugador, pero la citada cesión no puede considerarse simulada. Y es que (i) el hecho de que la sociedad careciera de infraestructura (material o humana) resulta intrascendente pues en este ámbito es habitual la subcontratación (como ocurría en el presente caso) y no se requiere un entramado complejo para gestionar la explotación de derechos de imagen; (ii) no quedó acreditado que el jugador participara directamente en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen; (iii) la sociedad cesionaria experimentó un incremento de su volumen de negocio por la titularidad de la explotación de estos derechos, tuvo que realizar gastos de explotación y hacer gestiones ante las autoridades portuguesas; (iv) el precio previsto en el contrato de cesión era de mercado; (v) el jugador declaró a la Hacienda Pública la deuda que la entidad cesionaria mantenía con él, los importes abonados por dicha sociedad y su participación en la sociedad cesionaria; (vi) el futbolista no hizo más que garantizar el cobro del crédito que ostentaba frente a la sociedad cesionaria cuando adquirió el 100% de sus participaciones.

2.- DELITO FISCAL: LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO PUEDE COMUNICAR LA POSIBLE EXISTENCIA DE INDICIOS DE DELITO FISCAL AL JUEZ PENAL O AL MINISTERIO FISCAL EN CUALQUIER MOMENTO, CON INDEPENDENCIA DE SI SE HA DICTADO UNA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA O, INCLUSO, IMPUESTO UNA SANCIÓN ADMINISTRATIVA.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sección 2ª, nº 1246/2019, de 25 de septiembre de 2019.

El Tribunal Supremo ha anulado el art. 197.bis.2 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), introducido mediante el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, que permitía a la Administración Tributaria pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal cuando apreciara indicios de delito *“en cualquier momento”*, incluidos los casos en que se hubiera dictado una liquidación administrativa o, incluso, impuesto una sanción.

El Alto Tribunal consideró que esta facultad de la Administración Tributaria no se amparaba en el art. 250 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (**“LGT”**) pues dicho precepto parte del supuesto de apreciación de posibles indicios de delito *durante* la tramitación del procedimiento de comprobación, *antes* de haberse dictado la liquidación tributaria y *al margen* de cualquier procedimiento sancionador. En los supuestos en los que se aprecia la existencia de indicios de delito en el curso de procedimiento de inspección, es cierto que la LGT permite dictar liquidación (incluso de los elementos de la obligación tributaria vinculados al delito fiscal), pero ello no implica que la ley permita que la Administración Tributaria pueda pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal *después* de dictarse la liquidación administrativa, ni mucho menos *después* de haberse sancionado al contribuyente en un expediente sancionador.

Asimismo, la posibilidad de que la Administración Tributaria dictase liquidación antes de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal implicaría que una liquidación tributaria ya firme pudiera ser revisada, modificada o anulada (a través del procedimiento penal posterior) fuera de los cauces tasados previstos en la LGT.

Por otra parte, el Tribunal Supremo consideró que el aludido precepto no se ajustaba al principio de confianza legítima, pues el contribuyente podría verse sometido a un procedimiento de comprobación tributaria en el que se practicase la liquidación y que culminase con una sanción administrativa sin

apreciarse ningún reproche penal, cabiendo la posibilidad de iniciarse un procedimiento penal con posterioridad, mientras no prescriba el delito.

Por último, el Alto Tribunal también considera que el mencionado artículo anulado no se ajusta al principio de *non bis in idem* (la prohibición de sancionar dos veces por unos mismos hechos), pues permite que un mismo comportamiento sea juzgado en vía penal después de haberlo sido en vía administrativa.

Dos magistrados de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo suscribieron un voto particular en el que manifestaron su criterio discrepante al de la mayoría de la Sala, indicando, entre otros extremos, que: (i) la LGT no se refiere al supuesto en el que los indicios de delito son constatados por la Administración con posterioridad a la liquidación tributaria; (ii) mientras no prescriba el delito, la Administración tiene la obligación de trasladar los indicios de delito al juez penal o al Ministerio Fiscal, exista o no liquidación ya aprobada, del mismo modo que ocurre con los demás delitos; (iii) el precepto anulado no vulnera el principio de seguridad jurídica, pues mientras no prescriba el delito cualquier ciudadano que cabe la posibilidad de que se dirija un procedimiento penal contra él; (iv) carece de sentido que la Administración no pueda denunciar unos indicios conocidos con posterioridad a la liquidación practicada, cuando cualquier particular podría hacerlo; (v) el criterio mayoritario supondría imponer unos obstáculos formales de perseguibilidad y sanción de los delitos fiscales que no existen para los demás delitos; (vi) la regla general prevista en la LGT es que la Administración Tributaria practique la liquidación antes de comunicar los indicios de delito al Ministerio Fiscal o al juez penal; y (vii) la doctrina del Tribunal Constitucional ha considerado que no se vulnera el principio de *non bis in idem* si en el procedimiento penal posterior se minorara del importe de la pena (impuesta mediante sentencia condenatoria) el de la sanción administrativa impuesta previamente (STC 334/2005).

Abogados de contacto



Jaime Alonso Gallo

Socio

+34 91 586 05 50

jaime.alonso@uria.com



Oscar Morales García

Socio

+34 93 416 55 94

oscar.morales@uria.com



Ismael Clemente Casas

Socio

+34 91 586 04 79

ismael.clemente@uria.com



Manuel Alvarez

Counsel

+34 93 416 51 01

manuel.alvarez@uria.com



Enrique Rodríguez Celada

Counsel

+34 91 586 05 50

enrique.rodriguez@uria.com



Alberto Gómez Fraga

Asociado Principal

+34 91 586 04 79

alberto.gomez@uria.com



Patricia Leandro

Asociada Principal

+34 91 587 09 73

patricia.leandro@uria.com

BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
CIUDAD DE MÉXICO
LIMA
SANTIAGO DE CHILE
BEIJING

www.uria.com