

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091181

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 785/2023, de 24 de octubre de 2023

Sala de lo Penal

Rec. n.º 5112/2021

SUMARIO:

Delito contra la Hacienda pública. Elemento subjetivo. Ánimo de defraudar. Cesión de derechos de imagen de deportistas. La SAP de Madrid de 25 de noviembre de 2019, recurso n.º 1014/2018 (NFJ075671) absolvió a los acusados de los delitos contra la hacienda pública por los que venían siendo acusados pues la transmisión de los derechos de imagen hecha por un futbolista a una sociedad radicada en la Isla de Madeira (Portugal) a la que le era aplicable un régimen fiscal especial, que inicialmente suponía una exención total de impuestos; y que luego, tributaría a unos tipos muy reducidos del 4% y 5%, no es constitutivo de delito contra la Hacienda Pública, pues quedó demostrado que la cesión de los derechos de imagen no fue ficticia sino real. Esta sentencia fue recurrida ante el TSJ de Madrid que acordó la nulidad de la sentencia recurrida y ordenó la devolución de la causa a la AP que resolvió nuevamente manteniendo el pronunciamiento absolutorio de los tres acusados, al igual que el TSJ de Madrid confirmó tal absolución al resolver el nuevo recurso de apelación frente al que se interpone ahora este recurso de casación, alegando el Abogado del Estado error en la apreciación de la prueba y en apoyo de la concurrencia del dolo, el motivo subraya la doctrina de esta Sala expresada, de modo especial, en la STS de 24 de mayo de 2017 (NFJ091182) -caso Lionel Messi. La jurisprudencia de esta Sala, en línea con la dictada por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, limita radicalmente la posibilidad de subvertir la valoración probatoria llevada a cabo en la instancia o en la apelación respecto de la concurrencia o ausencia de dolo. Considera la Sala que la sentencia cuestionada se limita, sin más, a excluir su concurrencia. La Sala a quo razona suficientemente que no se puede hablar de simulación cuando no se falsea la realidad, simulando operaciones que no respondan a propósito lícito alguno: el jugador está cediendo la explotación de su imagen o cediendo o autorizando su utilización -tanto vale- a una sociedad que, ex lege y reconocidamente, no tiene por qué reunir unos determinados medios humanos y materiales propios. El Tribunal asume como propio el razonamiento de la Audiencia Provincial y estima que la Sala a quo razona suficientemente que no se puede hablar de simulación cuando no se falsea la realidad, simulando operaciones que no respondan a propósito lícito alguno: el jugador está cediendo la explotación de su imagen o cediendo o autorizando su utilización -tanto vale- a una sociedad que, ex lege y reconocidamente, no tiene por qué reunir unos determinados medios humanos y materiales propios, llegando a admitir el TS que la cesionaria de la explotación de los derechos de imagen sea una 'sociedad transparente'...; lo que es coherente con el hecho de que pueda ser el propio jugador, como persona física, quien explote su imagen. La Sala no considera procedente anular la inferencia probatoria de la Audiencia Provincial -avalada por el Tribunal Superior de Justicia- acerca de la ausencia de dolo defraudatorio respecto del contrato de cesión de los derechos de explotación de la imagen del acusado y el consiguiente régimen de tributación al que aquél se acogió, amparado en el art. 92 de la LIRPF, interpretado en el marco de la presente causa penal por aquellos dos órganos jurisdiccionales. Tampoco estima procedente anular el añadido al juicio histórico que verificó el Tribunal de apelación respecto de aquellos otros rendimientos vinculados a entidades distintas -Adidas y otras- del club de fútbol que pagaba sus honorarios.

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 10/1995 (CP), arts. 305 y 305 bis.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 92.

Constitución Española, art. 24.

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 10.

RD de 14 de septiembre de 1882 (LECrím.), arts 849 y 885.

PONENTE:

Don Manuel Marchena Gomez.

Magistrados:

Don MANUEL MARCHENA GOMEZ

Don JUAN RAMON BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE
Don ANDRES PALOMO DEL ARCO
Don PABLO LLARENA CONDE
Don CARMEN LAMELA DIAZ

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 785/2023

Fecha de sentencia: 24/10/2023

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 5112/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/10/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez

Procedencia: Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Tomás Yubero Martínez

Transcrito por: OVR

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 5112/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Tomás Yubero Martínez

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Penal

Sentencia núm. 785/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente

D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre

D. Andrés Palomo Del Arco

D. Pablo Llarena Conde

D.ª Carmen Lamela Díaz

En Madrid, a 24 de octubre de 2023.

Esta Sala ha visto recurso de casación con el nº 5112/2021, interpuesto por La Abogada del Estado, en representación de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra la sentencia dictada el

29 de junio de 2021 por la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el Rollo de Sala nº 248/2021, que desestimó el recurso de apelación contra la sentencia nº 177/2021 de fecha 8 de abril dictada en el procedimiento abreviado nº 1014/2018 dimanante de la Sección 30ª de la Audiencia Provincial de Madrid, por la que fueron absueltos D. Carlos María, D. Carlos Daniel y D. Luis Antonio de los delitos contra Hacienda Pública que se les imputaba, habiendo sido parte en el presente procedimiento como recurrente La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, representada por la La Abogada del Estado, y como recurridos D. Carlos María y D. Carlos Daniel representados por la procuradora Dª. Beatriz González Rivero, bajo la dirección letrada de D. Jesús Urraza Abad; y D. Luis Antonio, representado por el procurador D. Guzmán de la Villa de la Serna, bajo la dirección letrada de Dª Ana Bernaola Lorenzo; interviniendo asimismo el Excmo. Sr. Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Marchena Gómez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sección 30ª de la Audiencia Provincial de Madrid, dictó sentencia nº 672/2019, de fecha 25 de noviembre, por la que se absolvía a los acusados D. Carlos María, D. Carlos Daniel y D. Luis Antonio de los delitos contra la hacienda pública por los que venían siendo acusados.

Contra esta sentencia se interpuso recurso de apelación por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado, y fue resuelto por la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó parcialmente los recursos promovidos y dictó sentencia nº 18/2021, de fecha 20 de enero, acordando la nulidad de la sentencia recurrida, ordenando la devolución de la causa para que por los mismos Magistrados se dictase una nueva Sentencia en la que se solventasen las omisiones que habían determinado la nulidad y se procediese a resolver, con la debida motivación, sobre la cuestión enunciada en el antepenúltimo párrafo del Fundamento Jurídico Segundo de dicha sentencia.

Segundo.

En cumplimiento de ese mandato, la Sección 30ª de la Audiencia Provincial de Madrid dictó el 8 de abril de 2021 la sentencia nº 177/2021, en autos de Procedimiento Abreviado nº 1014/2018, procedentes del Juzgado de Instrucción nº 40 de Madrid (PA 1090/2016), en la que se declararon probados los siguientes hechos: " Carlos María (mayor de edad y sin antecedentes penales), en su condición de futbolista de profesión, inició su carrera deportiva en la Real Sociedad, desde donde fue traspasado el 17 de agosto de 2004 al Liverpool FC, club de fútbol del Reino Unido en el que permaneció hasta el verano de 2009. Durante su estancia en el Liverpool tributó como "residente no domiciliado" en el Reino Unido conforme a las normas allí vigentes, lo que suponía que solo tributaba por las rentas obtenidas en el mismo.

El 5 de agosto de 2009 fichó por el Real Madrid, equipo en el que jugó durante cinco temporadas, hasta su fichaje por el Bayern de Múnich el 29 de agosto de 2014. De esta forma, desde el 1 de enero de 2010, pasó a estar sujeto a los impuestos españoles, por adquirir la condición de residente fiscal en España, y por tal motivo presentó y satisfizo mediante retenciones y pagos a cuenta, en concepto de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas:

- En el ejercicio de 2010, la cantidad de 2.523.647,32 euros;
- En el ejercicio de 2011, la cantidad de 358.275,35 euros;
- En el ejercicio de 2012, la cantidad de 3.833.077,93 euros.

Pero Carlos María no declaró los rendimientos por él obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen porque, cumpliendo con la legislación vigente, se acogió, a través de Carlos Daniel (mayor de edad y sin antecedentes penales), asesor fiscal de profesión y con quien Carlos María había iniciado su relación profesional en el año 2004 con motivo de reclamaciones al Liverpool por ciertas cantidades pendientes de cobro, a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa.

Así, con anterioridad a su fichaje por el Real Madrid, concretamente el 1 de agosto de 2009 - antes por tanto de que tuviera residencia fiscal en España y careciendo de trascendencia tributaria al ser residente aún en el Reino Unido, por lo que las rentas no estaban sujetas a la tributación en España por el IRPF, sino solo - en su caso- al Impuesto Sobre la Renta de No Residentes-, hizo cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, mediante la firma de un contrato con duración de cinco años y que tenía por objeto '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', a cambio de un precio de 5.000.000 de euros, exigibles desde la firma del contrato, pero que finalmente fueron abonados en ejercicios sucesivos al no exigir Carlos María el pago inmediato de su crédito. Dicha

contraprestación se basó en una previsión de los ingresos que el cedente podría obtener durante la vigencia del contrato.

KARDZALI es una entidad radicada en Madeira (Portugal) y fue constituida antes del año 2001, por lo cual le era aplicable el Régimen Fiscal Especial de Madeira que le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012; en el año 2012, únicamente le sería aplicable un tipo del 4%; y, entre 2013 y 2020 del 5%. Además, los rendimientos abonados al socio no residente estaban exentos de toda retención en el momento del pago. Su titular era la entidad TANA INVESTMENT COMPANY S.A., domiciliada en la República de Panamá, que, a su vez, había adquirido las participaciones de KARDZALI el 19 de junio de 2009 a dos entidades domiciliadas en Islas Vírgenes Británicas (BUSINESS COMPANY I SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED y BUSINESS COMPANY II SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED). Su administrador era Luis Antonio (mayor de edad y sin antecedentes penales), que ostentaba el cargo de gerente de la misma desde el 9 de junio de 2009. Dicha persona jurídica fue localizada por Luis Antonio, administrador de IGMASA MANAGEMENT, entidad especializada en facilitar este tipo de estructuras, tras recibir el encargo del despacho de abogados Cuatrecasas, en el que por entonces trabajaba Carlos Daniel, también encargado de elaborar el informe en el que se basó la previsión de ingresos que se podrían obtener por la cesión de la explotación de los derechos de imagen del jugador.

Mediante contrato de 1 de enero de 2009, Carlos María había cedido a la entidad ADIDAS ESPAÑA S.A. el derecho a explotar, con carácter único y exclusivo, y con alcance mundial, sus derechos de imagen. El 10 de agosto de 2009, el acusado remitió a ADIDAS ESPAÑA S.A. una comunicación informando que había cedido la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen a KARDZALI, que 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.

El 16 de diciembre de 2009, el acusado Carlos María adquirió por 5.000 euros el 100% de las participaciones sociales de KARDZALI a la entidad TANA INVESTMENT COMPANY S.A.

Mediante contrato de 5 de agosto de 2009, KARDZALI (representada como mandatario verbal por Carlos Daniel, con la posterior ratificación de Luis Antonio) cedió en exclusiva el 50% de los derechos de imagen que ostentaba del jugador al REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL, entidad que ostentaría el derecho de explotar en exclusiva la imagen del jugador en sus actos oficiales y/o con cualquiera de las prendas de sus equipos, a cambio de abonar a KARDZALI las cantidades estipuladas en el contrato. El 14 de diciembre de 2011 (siendo representada KARDZALI como mandatario verbal por Carlos Daniel, con la posterior ratificación de Luis Antonio) se firmó un "addendum" a dicho contrato en virtud del cual se modificaba la contraprestación a la cesión por las temporadas 2011/2012, 2012/2013 y 2013/2014. En virtud dicho contrato, el REAL MADRID C.F. practicó las retenciones correspondientes en concepto de IRNR.

KARDZALI realmente llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos, que a su vez subcontrató a la sociedad THE BEST OF YOU, siendo esta la que, en la mayoría de los casos, llevaba las negociaciones con las sociedades que contrataron a Carlos María para desarrollar actividades publicitarias en el ámbito de aquel contrato de cesión, tales como:

- El contrato de 27 de abril de 2010, en el que KARDZALI (representada por Luis Antonio) cedió el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellidos del jugador a DTS DISTRIBUIDORA DE TELEVISIÓN DIGITAL S.A.U., a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 20.000 euros a la firma del contrato.

- El contrato de 10 de agosto de 2010, en el que KARDZALI (representada por Luis Antonio), cedió el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellidos y la firma del jugador a PROCTER & GAMBLE ESPAÑA S.A., a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 82.500 euros.

- El contrato de 1 de septiembre de 2011, en el que KARDZALI (representada por Luis Antonio), cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad ELECTRONIC ARTS SOFTWARE S.L., incluyendo su participación en la campaña publicitaria de sus productos, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 75.000 euros.

- El contrato de 11 de noviembre de 2011, en el que KARDZALI (representada por Luis Antonio), cedió el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellido y la firma del jugador a ANGULA AGUINAGA SAU, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 100.000 euros.

- El contrato de 3 de agosto de 2012, en el que KARDZALI (representada por Luis Antonio) cedió el derecho a utilizar la imagen, voz, nombre y apellidos y la firma del jugador a EL CORTE INGLÉS S.A., a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 175.000 euros.

- El contrato de 28 de septiembre de 2011, en el que KARDZALI (representada por Luis Antonio) cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad PROCTER & GAMBLE INTERNATIONAL con participación personal del jugador en la campaña de las fragancias "Boss Bottled", "Boss Bottled Sport" y "Boss Bottled Night", a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 75.000 euros.

- El contrato de 25 de abril de 2012, en el que KARDZALI (representada como mandatario verbal por Carlos Daniel, con la posterior ratificación del también acusado Luis Antonio), cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad DUA KELINCI, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 150.000 euros.

- El contrato de 1 de septiembre de 2012, en el que KARDZALI (representada como mandatario verbal por Carlos Daniel, con la posterior ratificación del también acusado Luis Antonio) cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad THAI YAMAHA MOTOR CO LTD, a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 110.000 euros.

Con anterioridad al acto del juicio oral Carlos María ha consignado, el 3 de abril de 2018, la cantidad de 2.032.845,42 euros, cuotas reclamadas; y, el 11 de diciembre de 2018, la cantidad de 482.881,45 euros, en concepto de intereses. " (sic)

Tercero.

Dicha sentencia apelada contiene el siguiente pronunciamiento en su parte dispositiva: "ABSOLVEMOS a los acusados Carlos María, Carlos Daniel e Luis Antonio de los delitos contra la Hacienda Pública que se les imputan, declarando de oficio las costas de esta instancia.

Déjense sin efecto cuantas medidas cautelares se hayan adoptado.

Esta Sentencia es recurrible en Apelación (ex artículo 846 Ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), para ante la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante escrito, autorizando con firma de letrado, presentado en la Secretaría de esta Sala, en el término de diez días" (sic)

Cuarto.

Notificada la misma, el Ministerio Fiscal interpuso recurso de apelación mediante escrito de fecha 20 de abril de 2021, e interesó que con estimación del recurso, se declarase la nulidad de la sentencia absolutoria, devolviendo las actuaciones al órgano que dictó la resolución recurrida para un nuevo enjuiciamiento y composición distinta de la Sala.

Asimismo, por escrito de fecha 26 de abril de 2021 La Abogada del Estado, en la representación que ostenta, interpuso recurso de apelación contra la precitada sentencia e interesó con carácter principal, la declaración de nulidad de la sentencia absolutoria y del juicio oral, con devolución de las actuaciones al órgano que dictó la resolución recurrida, para que tenga lugar un nuevo enjuiciamiento de la causa con nueva celebración del juicio oral y con una composición distinta del Tribunal a quo.

Quinto.

La representación de D. Carlos María y de D. Carlos Daniel por escrito de 27 de mayo de 2021, impugnó los recursos de apelación interpuestos por el Ministerio Fiscal y por la Abogacía del Estado y en su virtud, suplicó que se tramitase el recurso sin celebración de vista oral, y que, estimándolo, se confirme en sus propios términos la sentencia apelada.

D. Luis Antonio impugnó los recursos de apelación mediante escrito presentado el 27 de mayo de 2020 en el que solicitó la íntegra estimación de la sentencia impugnada.

Sexto.

Admitido el recurso en ambos efectos y tramitado de acuerdo con lo dispuesto en el vigente artículo 846 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por oficio de 2 de junio de 2021 se acordó, previos los oportunos emplazamientos, elevar las actuaciones a la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

SÉPTIMO- Con fecha 29 de junio de 2021 la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictó sentencia nº 223/2021 que contiene los siguientes hechos probados: "Se aceptan los hechos que se declaran probados, a excepción de lo siguiente:

El hecho probado:

"Pero Carlos María no declaró los rendimientos por él obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen porque, cumpliendo con la legislación vigente, se acogió, a través de Carlos Daniel (mayor de edad y sin antecedentes penales), asesor fiscal de profesión y con quien Carlos María había iniciado su relación profesional en el año 2004 con motivo de reclamaciones al Liverpool por ciertas cantidades pendientes de cobro, a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa".

Se sustituye por la siguiente redacción:

Pero Carlos María no declaró los rendimientos por él obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen porque, a través de Carlos Daniel (mayor de edad y sin antecedentes penales), asesor fiscal de profesión y con quien Carlos María había iniciado su relación profesional en el año 2004 con motivo de reclamaciones al

Liverpool por ciertas cantidades pendientes de cobro, se acogió a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa, en la creencia de que cumplía con la legislación vigente.

El hecho probado:

KARDZALI realmente llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos, que a su vez subcontrató a la sociedad THE BEST OF YOU, siendo esta la que, en la mayoría de los casos, llevaba las negociaciones con las sociedades que contrataron a Carlos María para desarrollar actividades publicitarias en el ámbito de aquel contrato de cesión, tales como:

(...)

Se sustituye por la siguiente redacción:

KARDZALI realmente llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos emitiendo y cobrando las facturas correspondientes a los contratos que firmaba su representante, D. Luis Antonio, subrogándose asimismo en los derechos y obligaciones de D. Carlos María frente a ADIDAS ESPAÑA, S.A.

La sociedad THE BEST OF YOU era la que, en la mayoría de los casos, llevaba las negociaciones con las sociedades que contrataron a Carlos María para desarrollar actividades publicitarias en el ámbito de aquel contrato de cesión, tales como:

(...)" (sic)

Octavo.

En la anterior sentencia se dictó el siguiente pronunciamiento: "QUE DEBEMOS DESESTIMAR y DESESTIMAMOS los recursos de apelación interpuestos por el Ministerio Fiscal y por la Abogacía del Estado en la representación que ostenta, CONFIRMANDO la Sentencia nº 177/2021, de 8 de abril, que dicta la Sección Trigésima de la Audiencia Provincial de Madrid en autos de Procedimiento Abreviado nº 1014/2018; sin especial imposición de las costas de los recursos que se declaran de oficio.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que puede ser interpuesto, dentro del plazo de cinco días, mediante escrito autorizado por un Abogado y suscrito por un Procurador.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos." (sic)

Noveno.

Notificada en forma la anterior resolución a las partes personadas, se preparó recurso de casación por La Abogada del Estado en representación de La Agencia Estatal de la Administración Tributaria que se tuvo por anunciado, remitiéndose a esta Sala Segunda del Tribunal Supremo las certificaciones necesarias para su sustanciación y resolución, formándose el correspondiente rollo y formalizándose el recurso.

Décimo.

Formado en este Tribunal el correspondiente rollo, La Abogada del Estado formalizó el recurso alegando los siguientes motivos de casación:

Primero.

Al amparo del artículo 852 LECrim, por vulneración del artículo 24 CE que consagra la tutela judicial efectiva, al haberse efectuado una valoración irracional de la prueba.

Segundo.

Al amparo del artículo 852 LECrim, por vulneración del artículo 24 CE en su vertiente del derecho a un proceso con todas las garantías.

Tercero.

Al amparo del artículo 851.1º LECrim, por quebrantamiento de forma, al no expresar la Sentencia de forma clara y terminante cuáles son los hechos que se consideran probados, resultando manifiesta contradicción entre los mismos.

Cuarto.

Al amparo del artículo 849-1º de la LECrim, por infracción de precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter que deba ser observada en la aplicación de la Ley penal. En particular, por vulneración del artículo 305 del Código Penal, en relación con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con la 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; así como en relación con el Código Civil y con el Código de Comercio.

UNDÉCIMO.- Conferido traslado para instrucción, el Ministerio Fiscal por escrito de fecha 17 de diciembre de 2021, apoyó los motivos primero y cuarto, e interesó la desestimación del resto de motivos; asimismo las representaciones de la parte recurrida por escritos de fecha 29 de octubre y 2 de noviembre de 2021, solicitaron la desestimación de todos los motivos, y por ende, la inadmisión del recurso; la Sala lo admitió a trámite, quedando conclusos los autos para señalamiento de fallo cuando por turno correspondiera.

DUODÉCIMO.- Hecho el señalamiento para el fallo, se celebró la votación y deliberación prevenida el día 18 de octubre de 2023.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- La Sección 30ª de la Audiencia Provincial de Madrid dictó la sentencia núm. 672/2019, 25 de noviembre, por la que se absolvía a los acusados Carlos María, Carlos Daniel e Luis Antonio de los delitos contra la hacienda pública por los que venían siendo acusados.

Contra esta sentencia absolutoria se interpuso recurso de apelación por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado, que fue resuelto por la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó parcialmente los recursos promovidos y dictó la sentencia núm. 18/2021, 20 de enero, por la que se acordó la nulidad de la sentencia recurrida, ordenando la devolución de la causa para que por los mismos Magistrados que componían el Tribunal a quo se dictara nueva resolución que diera respuesta a las omisiones que habían sido detectadas en el recurso y que habrían implicado una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

La Audiencia Provincial dictó la sentencia 177/2021, 8 de abril, que extendió sus razonamientos en respuesta a los requerimientos del Tribunal Superior de Justicia y mantuvo el pronunciamiento absolutorio de los tres acusados.

Frente a esa nueva resolución, el Fiscal y la Abogacía del Estado interpusieron nuevo recurso de apelación ante la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue también desestimado, confirmando la absolución de los acusados.

Pese a ello, el órgano de apelación introdujo una modificación en el relato de hechos probados en los siguientes términos:

" El hecho probado:

"Pero Carlos María no declaró los rendimientos por él obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen porque, cumpliendo con la legislación vigente, se acogió, a través de Carlos Daniel (mayor de edad y sin antecedentes penales), asesor fiscal de profesión y con quien Carlos María había iniciado su relación profesional en el año 2004 con motivo de reclamaciones al Liverpool por ciertas cantidades pendientes de cobro, a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa".

Se sustituye por la siguiente redacción:

Pero Carlos María no declaró los rendimientos por él obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen porque, a través de Carlos Daniel (mayor de edad y sin antecedentes penales), asesor fiscal de profesión y con quien Carlos María había iniciado su relación profesional en el año 2004 con motivo de reclamaciones al Liverpool por ciertas cantidades pendientes de cobro, se acogió a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa, en la creencia de que cumplía con la legislación vigente.

·El hecho probado:

KARDZALI realmente llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos, que a su vez subcontrató a la sociedad THE BEST OF YOU, siendo esta la que, en la mayoría de los casos, llevaba las negociaciones con las sociedades que contrataron a Carlos María para desarrollar actividades publicitarias en el ámbito de aquel contrato de cesión, tales como:

(...)

Se sustituye por la siguiente redacción:

KARDZALI realmente llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos emitiendo y cobrando las facturas correspondientes a los contratos que firmaba su representante, D. Luis Antonio, subrogándose asimismo en los derechos y obligaciones de D. Carlos María frente a ADIDAS ESPAÑA, S.A.

La sociedad THE BEST OF YOU era la que, en la mayoría de los casos, llevaba las negociaciones con las sociedades que contrataron a Carlos María para desarrollar actividades publicitarias en el ámbito de aquel contrato de cesión, tales como:

(...)"

Se interpone ahora recurso de casación por la Abogacía del Estado, que formaliza cuatro motivos. El Fiscal del Tribunal Supremo apoya los motivos primero y cuarto.

2.- El primero de los motivos, al amparo de los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim, denuncia vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE), "...al haberse efectuado una valoración irracional de la prueba".

El motivo se encabeza con la invocación de la jurisprudencia de esta Sala que reconoce a las personas jurídico-públicas, en este caso, la Abogacía del Estado, en su calidad de defensora institucional de la AEAT, el derecho a obtener una resolución judicial fundada en derecho, debidamente motivada, favorable o adversa, como garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos.

La Sala hace suya la argumentación que abre el motivo, vinculada a la legitimación para recurrir de la Abogacía del Estado denunciando la vulneración de derechos fundamentales. Así lo hemos reconocido en innumerables precedentes, algunos de los cuales son objeto de cita expresa en el desarrollo del motivo y que no necesitan ser reiterados.

2.1.- El error en la apreciación de la prueba que el recurrente reprocha a la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia, al avalar la valoración probatoria efectuada en la instancia, se manifiesta en: "(i) la insuficiencia y la falta de racionalidad en la motivación fáctica, en (ii) el apartamiento manifiesto de las máximas de experiencia y en (iii) la omisión de todo razonamiento sobre alguna o algunas de las pruebas practicadas".

A juicio de la Abogacía del Estado, resulta incuestionable la concurrencia de los elementos del tipo objetivo por el que se formuló acusación, sin que sea asumible el razonamiento hecho valer en la instancia -asumido en la apelación- de que no concurren los elementos definitorios del delito previsto en el art. 305 del CP "...porque la cesión de derechos entre KARDZALI y el Sr. Carlos María fue real, descartando la existencia de simulación, todo ello amparando en la no imputación de estos rendimientos en base al régimen previsto en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre".

El contrato de cesión suscrito el 1 de agosto de 2009 encerraba -se aduce- un inequívoco supuesto de "...de simulación absoluta ya que el contrato de cesión de explotación de los derechos de imagen no encubre otro negocio jurídico sino la verdadera intención de defraudar a la Hacienda Pública española, dejando de tributar por los rendimientos derivados de los derechos de imagen del acusado D. Carlos María. Es por ello, un contrato sin causa o con causa ilícita a los efectos del art. 1275 CC".

En apoyo de la tesis del recurrente, se traen a colación otros pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Barcelona, como la sentencia dictada por la Sección 8ª, con fecha 21 enero 2018 (caso Javier Mascherano), que, en un supuesto prácticamente idéntico al que ahora centra nuestra atención, declaró la existencia de simulación absoluta; o la sentencia 4 junio 2019, Sección 7ª (caso Adriano Correira), que condenó al acusado porque "...se sirvió dentro de su mecánica defraudadora de la simulación de la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad puramente instrumental domiciliada en Madeira, CHACUN A SA PLACE"; y la sentencia de 19 de junio de 2018 (caso Alexis Alejandro Sánchez) que declaró probada la "...utilización de una estrategia consistente en la simulación de la cesión de sus derechos de imagen a dos compañías extranjeras de su titularidad que suscribieron los contratos y/o percibieron los rendimientos derivados de su explotación económica". También se reseñan la STS 374/2017, 24 de mayo, de esta misma Sala (caso Lionel Messi); la STS 740/2018, 6 de febrero (caso Ricardo Alberto Silveira de Carvalho), que confirmó la dictada por la Audiencia Provincial de Madrid con el núm. 591/2017, 29 de septiembre y incluso llegó a aplicar el tipo agravado previsto en el art. 305 bis del CP.

Sigue razonando la Abogacía del Estado que "...lo que se aparenta ceder no es el derecho de imagen, que es personalísimo, sino su explotación económica. Y precisamente sostenemos que en el caso de autos nos encontramos ante un negocio sin causa, puesto que las partes no tenían voluntad comercial real. En su fuero interno, que por la propia naturaleza de la simulación se mantiene oculto a terceros y no trasciende al exterior, D. Carlos María no quería ceder la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI, sino únicamente eludir la tributación en España por estos rendimientos. Y así se demuestra, esencialmente, porque KARDZALI no hizo nada en relación a la explotación de los derechos de imagen de D. Carlos María. Se centró i) en hacer formalmente lo necesario para dar apariencia de realidad a la cesión y por supuesto ii) en recibir los ingresos derivados de los derechos de imagen de D. Carlos María. Además de lo anterior, la simulación se demuestra a través de una multitud de indicios que constan acreditados por medio de prueba directa y que las acusaciones pusieron de manifiesto durante la celebración de juicio oral, a los que nos referiremos a continuación".

Acreditada la simulación absoluta -sigue razonando el recurrente- el contrato de cesión será nulo de pleno derecho por falta de causa, de ahí que en modo alguno sería aplicable el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, toda vez que dicho precepto exige la existencia de un contrato de cesión de derechos válido.

Concluye la Abogacía del Estado que "... son una multitud de indicios los que permiten concluir que no se produjo una cesión real y efectiva del derecho de explotación a KARDZALI. Nos centraremos en primer lugar en el estudio de las gestiones que efectivamente llevó a cabo la sociedad de Madeira puesto que esa es la piedra angular de la absolución. Después de analizadas estas gestiones, estudiaremos el resto de indicios de la simulación".

El desarrollo del motivo se detiene en el estudio de los indicios que, a juicio del recurrente, demostrarían que ese contrato de cesión, frente a lo que sostiene la sentencia de instancia y ha llevado a la absolución de los acusados, fue un ejemplo claro de simulación absoluta: a) Kardzali no participó en la negociación de los contratos; b) The Best of You no tenía vinculación jurídica alguna con Kardzali; c) no existen facturas emitidas por The Best of You a Kardzali; d) no hubo reflejos contables de esa actividad; e) tampoco existen pagos, ni correos electrónicos o comunicaciones intercambiadas entre las dos sociedades -lo cual hubiera sido usual en el seno de una relación mercantil-, ni se puede desprender la existencia de una relación mercantil de las declaraciones de los testigos en el acto del juicio oral ni de las declaraciones documentadas en las diligencias de investigación de fiscalía que obran en la causa.

En la búsqueda de los indicios acreditativos de que el negocio jurídico de cesión de los derechos de imagen a Kardzali fue un ejemplo de simulación absoluta, la Abogacía del Estado glosa las declaraciones del acusado, Carlos María y lo que llama "... las declaraciones documentadas de Eduardo y Eloy. Se abordan también los elementos incriminatorios que podrían deducirse del testimonio del director general del Real Madrid, Genaro, que habría aportado "...a propósito de su declaración en calidad de testigo en las Diligencias de Investigación de Fiscalía, una relación de las personas que, junto al Real Madrid, habían intervenido en la negociación de los contratos suscritos con terceros para la cesión de la imagen de D. Carlos María".

En la página 29 del minucioso escrito mediante el que se ha formalizado el recurso de la Abogacía del Estado puede leerse lo siguiente: "... siguiendo con el estudio de la prueba, es necesario indicar que resulta indiscutible que KARDZALI no negoció los contratos de D. Carlos María con ADIDAS ESPAÑA SA ni con El Real Madrid... ". Y ya en la página 32 se concluye: "...en consecuencia, no logra esta parte entender cómo, de la totalidad de la prueba practicada, la Sentencia número 223/2021 de la Sala ad quem concluye, como lo hace también la Sala a quo, que KARDZALI "llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen", puesto que ninguno de los testigos o las declaraciones testificales documentadas hacen referencia alguna a la intervención de la sociedad de Madeira en las actividades propias de la gestión y explotación efectiva de los referidos derechos. Y es que es razonable pensar que, si KARDZALI hubiese explotado efectivamente los derechos de imagen, habría intervenido activamente en las actividades propias de la explotación, entre ellas, en la negociación de contratos con terceros".

Enriquece su impugnación el recurrente con todos los elementos probatorios que avalarían la conclusión de que sólo hubo una actividad puramente formal desarrollada por Kardzali. De ahí que "...la valoración probatoria efectuada por las Sentencias de la Sala a quo es irracional e ilógica, pues no se alcanza a comprender cómo puede calificarse de real la explotación de unos derechos por una sociedad que no genera gastos afectados al ejercicio de su objeto social o que invierte los ingresos percibidos en sectores ajenos a aquél en el que opera".

Considera la Abogacía del Estado, como argumento adicional que corroboraría el error en la valoración de la prueba, "... la omisión total y absoluta de toda referencia en las Sentencias de la Audiencia Provincial al Informe del Equipo Regional de Delito Fiscal y el Informe de Delito contra la Hacienda Pública, obrantes en las actuaciones y que fueron sometidos a ratificación y contradicción en el acto de juicio oral. Sorprende, sin embargo, y en contraposición a ello, las continuas menciones que por la Sala a quo se hacen al informe de KPMG pericial aportado y propuesto por la defensa".

Concluye la argumentación acerca de la concurrencia de los elementos del tipo objetivo que define el art. 305 del CP subrayando la existencia de otros indicios de simulación en el contrato de cesión suscrito el 1 de agosto de 2009, que no habrían sido valorados debidamente por la Audiencia Provincial. Se alude así al perfil de la sociedad, ejemplo paradigmático de simulación, con una sola trabajadora por cuenta ajena y que precisamente coincide con la misma que fue contratada por otros futbolistas - Gregorio y Gustavo- que resultaron condenados por la Audiencia Provincial de Barcelona. Estaríamos en presencia de una sociedad inactiva y sin activos. También sería un claro indicio de la simulación que defiende el recurrente la exigibilidad anticipada de la contraprestación en el contrato entre Kardzali y Carlos María, que fue fijada en 5.000.000 euros, y la fecha del contrato.

La irracionalidad que la Abogacía del Estado atribuye a la respuesta jurisdiccional obtenida en la instancia y confirmada en la apelación se hace extensiva también al hecho de no haber dado por probado el elemento subjetivo del tipo, el dolo que da vida al delito previsto en el art. 305 del CP.

Y es que, acreditada la existencia de simulación, la presencia del elemento subjetivo es una consecuencia inherente a la apreciación de simulación absoluta, puesto que la simulación, por su propia naturaleza, debe ser dolosa. De ahí que el añadido al factum que ha incorporado el Tribunal Superior de Justicia -"...en la creencia de que cumplía con la legislación vigente"- sea una muestra más de la irracionalidad de la sentencia dictada en grado de apelación. Esa adición -se arguye- ha sido incluida en el juicio histórico sin que se haya practicado prueba ante

el Tribunal Superior de Justicia. Además, pese a sostener que la adición estaría autorizada al responder al análisis del juicio de subsunción, está tomando como apoyo un obiter dicta de la sentencia dictada por la Audiencia Provincial que no autoriza a esa modificación.

En apoyo de la concurrencia del dolo, el motivo subraya la doctrina de esta Sala expresada, de modo especial, en la STS 347/2017, 24 de mayo -caso Lionel Messi .

2.2.- El Fiscal apoya el motivo formalizado por la Abogacía del Estado. Se adhiere a los argumentos hechos valer para justificar la irracionalidad probatoria y hace suyo el razonamiento del recurrente cuando entiende que "... en su fuero interno que por la propia naturaleza de la simulación se mantiene oculto a terceros y no trasciende al exterior, D. Carlos María no quería ceder la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI, sino únicamente eludir la tributación en España por estos rendimientos. (...) La anterior afirmación se demuestra porque KARDZALI no realizó actividad alguna en relación a la explotación de los derechos de imagen de D. Carlos María, sino que se centró en hacer formalmente lo necesario para dar apariencia de realidad a la cesión y en recibir los ingresos derivados de los derechos de imagen de D. Carlos María".

Asume la tesis de la simulación absoluta y proclama la concurrencia del dolo entendido como voluntad defraudatoria: "... la participación del Sr. Carlos María en cada uno de estos indicios revela que el mismo actuó con la conciencia y voluntad de dar una apariencia externa distinta de la voluntad realmente querida por las parte, dado que en otro caso, ninguna razón de ser tendría el hecho de que el mismo firmara un contrato de cesión de derechos el 1 de agosto de 2009 pactando como contraprestación el pago de 5.000.000 euros exigibles a la firma con una sociedad carente de capacidad económica y financiera sin exigir la aportación de garantías suficientes para el asegurar el cobro".

La Sala no puede compartir el criterio de la Abogacía del estado y el motivo ha de ser desestimado.

2.3.- El recurso formalizado por la Abogacía del Estado, revelador de un encomiable y minucioso análisis crítico de la sentencia cuestionada, no puede desvincular su desenlace de dos infranqueables premisas metódicas que condicionan nuestro ámbito de conocimiento.

La primera de ellas viene impuesta por la singular y extraordinaria naturaleza del recurso de casación, sobre todo, a raíz de la reforma operada por la Ley 41/2015, 5 de octubre.

Un segundo obstáculo se alza como barrera para acoger la pretensión que anima el recurso. Aludimos, claro es, a los límites derivados de la jurisprudencia constitucional, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y de esta misma Sala ligadas 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.

Precisamente por ello, la detenida lectura del motivo lleva a la Sala a concluir que, bajo el bien armado discurso de la Abogacía del Estado, se detecta un desbordamiento de 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.

2.3.1.- En efecto, como hemos apuntado en numerosos precedentes, la generalización de la segunda instancia ha reorientado, de forma ineludible, el entendimiento del recurso de casación. La oportunidad que brindan los arts. 5.4 de la LOPJ y 852 de la LECrim, para hacer valer un recurso de casación por vulneración de derechos fundamentales, no puede ser interpretada como la última ocasión para reiterar ante el Tribunal Supremo argumentos que no fueron atendidos en la instancia. La Ley 41/2005 no ha creado una apelación encadenada que autorice la repetición de aquello que no ha sido estimado en lo que erróneamente se interpretaría como la primera apelación (cfr. SSTs 777/2022, 22 de septiembre; 204/2022, 8 de marzo; 833/2021, 29 de octubre, 693/2020, 15 de diciembre; 702/2021, 16 de septiembre y 599/2020, 12 de noviembre, entre otras muchas).

Esta idea inicial opera como ineludible presupuesto para abordar el análisis de los argumentos esgrimidos por la Abogacía del Estado, en los que se sostiene que la absolución de los acusados representa una decisión irrazonable, carente de toda lógica y, por tanto, contraria al contenido material del derecho a la tutela judicial efectiva que garantiza el art. 24.1 de la CE.

El núcleo argumental que da vida al motivo se basa en la petición de que esta Sala declare, frente al criterio proclamado en la instancia, que el contrato fechado el 1 de agosto de 2009, por virtud del cual Carlos María cedió la explotación de los derechos de imagen a la sociedad Kardzali, no era otra cosa que un negocio jurídico simulado, expresivo de una simulación absoluta, concebida como estrategia para defraudar a la hacienda pública española, ocultando así la correcta tributación de los rendimientos asociados a los derechos de imagen del futbolista.

Es cierto -y así lo recordábamos en la STS 243/2019, de 9 de mayo- que la estructura racional del discurso valorativo puede ser revisada en casación, censurando aquellas argumentaciones que resulten ilógicas, irracionales, absurdas o, en definitiva, arbitrarias (SSTs 227/2007, 15 de marzo; 778/2007, 9 de octubre; 56/2009, 3 de febrero; 264/2009, 12 de marzo; 901/2009, 24 de septiembre; 960/2009, 16 de octubre; 1104/2010, 29 de noviembre; 749/2011, 22 de junio; 813/2012, 17 de octubre; 62/2013, 29 de enero; 617/2013, 3 de julio; y 762/2013, 14 de octubre).

Sin embargo, esa conclusión acerca del carácter simulado del negocio jurídico translativo de los derechos de explotación no ha sido aceptada en la instancia ni por el órgano de apelación. Los indicios ofrecidos por las

acusaciones para acreditar la interferencia de una voluntad defraudatoria agazapada en la aparente formalidad del negocio jurídico suscrito con fecha 1 de agosto de 2009 no han sido considerados suficientes.

2.3.2.- En efecto, la Audiencia Provincial de Madrid, con carácter previo al análisis de los argumentos esgrimidos por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado para justificar la existencia del delito previsto en el art. 305 del CP, ya anticipa que "...solo se habrían cometido los tres delitos fiscales que se imputan si la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIOS DE CONSULTORIA E INVERSIONES LDA, efectuada por Carlos María 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".

2.3.2.1.- Y la discrepancia respecto del criterio de las acusaciones se sistematiza por el Tribunal de instancia con unos razonamientos cuya transcripción literal resulta obligada:

"1.- 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.

En el informe pericial emitido por Jesús Carlos y Juan Ramón (folios 226 a 296, pertenecientes a KPMG) se da cumplida cuenta, por ejemplo, de la intervención de compañías intermediarias en la búsqueda y consecución de algunos contratos de sponsors (Centurión Football PTE LTD, Wasserman Group y Grupo M Publicidad Worldwide).

2. Consta documentado en la causa (porque no se propuso su declaración como testigo para el acto del juicio oral) que Eloy, en representación de ADIDAS, asumió con naturalidad que el contrato de 1 de enero de 2009 - suscrito con Carlos María, cediendo a la entidad ADIDAS ESPAÑA S.A. 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 ésta 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".

También concluye la Audiencia el carácter real de la subrogación de la entidad Kardzali, a la vista de las facturas emitidas y que dieron lugar a los correspondientes abonos por parte del Real Madrid y la entidad Adidas España. Y lo hace con el siguiente razonamiento:

"El propio abogado del estado recoge en su escrito de calificación que en virtud de dicho contrato, ADIDAS ESPAÑA abonó al acusado, a través de las facturas emitidas por la entidad KARDZALI, los siguientes importes:

ADIDAS ESPAÑA S.A.	2010	2011	2012
<i>Importe bruto factura</i>	549.500	458.000	587.000
<i>Retención (5%)</i>	27.475	22.900	29.350
<i>Importe neto percibido</i>	522.025	435.100	557.650

<i>REAL MADRID C. F.</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>
<i>Importe bruto factura</i>	<i>900.000</i>	<i>75.000</i>	<i>1.676.916,95</i>
<i>Retención (5%)</i>	<i>45.000</i>	<i>3.750</i>	<i>108.793,09</i>
<i>Importe neto percibido</i>	<i>855.000</i>	<i>71.250</i>	<i>1.568.123,85</i>

Y, el REAL MADRID C.F. abonó al acusado, a través de las facturas emitidas por la entidad KARDZALI, los siguientes importes, descontada la retención en concepto de IRNR:

Por tanto, la subrogación fue real, así como los pagos efectuados a KARDZALI, además de cuantificables y debidamente reflejados en su contabilidad".

2.3.2.2.- A la hora de indagar la naturaleza defraudatoria del contrato de cesión y la verdadera voluntad que animaba al acusado, la Audiencia Provincial refuerza su inferencia exoneratoria ante la ausencia de toda participación de Carlos María en lo que las acusaciones dibujan como una actuación delictiva, llegando a deslizar un reproche al Ministerio Fiscal y a la Abogacía del Estado por no haber propuesto como testigos a quienes consideraba que, de haber existido esa voluntad defraudatoria, podrían haber ofrecido elementos incriminatorios:

"... En relación con la participación del acusado Carlos María en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, no ha resultado probada dicha participación, más allá de extender la firma en los correspondientes contratos o en la prestación de su consentimiento -también mediante su firma- para la realización de lo que constituía el objeto en cada uno de ellos.

Carlos María manifestó en el acto del juicio oral que los contratos que suscribió durante los años 2010, 2011 y 2012 le llegaban a través del Real Madrid, concretamente a través del Sr Carlos Daniel, y que él se limitaba a dar el consentimiento a lo que debía hacer en base a los mismos, de manera que en la búsqueda de los contratos o en la negociación de sus condiciones nunca participaba".

El reproche a las acusaciones por la no aportación de testigos que podrían haber contribuido al esclarecimiento de la imputada voluntad simuladora lo expresa la Audiencia en los siguientes términos:

"...Es sorprendente que no hayan sido propuestos por las partes para el acto del juicio oral -en especial por la acusación, sobre quien pesa la carga de la prueba- determinados testigos, pues podrían haber aportado luz a aquella afirmación sostenida por las acusaciones, que no compartimos en absoluto. Porque, pese a no poder ser valorado como prueba testifical consta documentado en la causa que Eduardo, dijo que desconocía si Carlos María se implicaba de manera personal en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen; pero que los jugadores de ese nivel no suelen estar involucrados en las negociaciones, que suelen tener una estructura que trabaja para ellos en ese sentido.

4. En relación con el contrato de 11 de noviembre de 2011, por el cual el jugador cedió el derecho a utilizar su imagen, voz, nombre, apellido y la firma, a ANGULA AGUINAGA SAU, incluyendo la participación en la campaña publicitaria de uno o varios productos de la marca "Angulas Aguinaga", "La Gula del Norte" y "Krissia", a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 100.000 euros, consta documentado que Demetrio dijo que la negociación la realizó el departamento de marketing y no se tuvo ningún contacto con el jugador.

Eloy diho que en las negociaciones comerciales en las que él intervino, el jugador estaba representado por Eleuterio y que su abogado Carlos Daniel, junto al departamento legal de ADIDAS, participaban en las negociaciones.

Genaro, Director General del Real Madrid y que participó en las negociaciones para su fichaje por el club - único testigo propuesto para el acto del juicio oral y que declaró en el mismo-, dijo que cualquier negociación relativa al jugador era llevada por su representante, Eleuterio, y que en los últimos momentos pudo haberse incorporado su abogado Carlos Daniel.

Aportó al proceso (obra unido a los folios 109 a 111 de la causa), relación de las personas que junto al Real Madrid habían intervenido en la negociación de los contratos suscritos con terceros para la cesión de la imagen de Carlos María, en los contratos negociados con THAI YAMAHA MOTOR CO LTD, DUA KELENCI, EL CORTE INGLES, S.A., ANGULAS AGUINAGA SAU, PROCTER & GAMBLE INTERNATIONAL OPERATIONS/HUGO BOSS, ELECTRONIC ARTS SOFTWARE S.L, DTS Y PROCTER & GAMBLE ESPAÑA/GILLETTE y señaló que en esas negociaciones no hubo participación directa del jugador en ningún caso, sino que actuó BEST OF YOU -en la persona de Leoncio- e Eleuterio.

Mateo -folios 114 y siguientes- expuso que la empresa BEST OF YOU, desde la incorporación al Real Madrid del jugador y ante el incremento del valor de su imagen, fue quien se encargó de gestionar todo lo relativo a sus derechos de imagen"

A partir de esta valoración de la prueba practicada los Jueces de instancia concluyeron que "...ninguna duda cabe de que KARDZALI era la entidad que emitía las facturas y la que cobraba las mismas".

2.3.2.3.- Para esa inferencia, obtenida a partir de la abundante prueba desarrollada en el plenario, la Audiencia toma como apoyo el análisis de otras facturas emitidas por Kardzali y que fueron abonadas a su presentación: a) pagada por DTS Distribuidora de Televisión Digital S.A.U (20.000 euros brutos en el año 2010); b) pagada por El Corte Inglés (87.500 euros brutos en el año 2012); c) pagada por Procter & Gamble International (75.000 euros brutos en el año 2011); d) pagada por Dua Linci (150.000 euros brutos en el año 2012); e) pagada

por Thai Yamaha Motor (35.000 euros brutos en 2012) y f) pagada por WGM Management Europe Limited (70.000 euros brutos en el año 2010).

2.3.2.4.- La Audiencia Provincial también valoró de forma pormenorizada -alejada de todo atisbo de irracionalidad- la prueba pericial ofrecida por la defensa, encaminada a demostrar la legítima realidad de un negocio jurídico de cesión de derechos de explotación de Carlos María a Kardzali.

Ese informe pericial, ofrecido por Jesús Carlos y Juan Ramón, incorporado a la causa en los folios 226 a 296 y sometido a contradicción en el plenario, fue elaborado a partir de la información ofrecida por el contrato de trabajo como jugador profesional del acusado, fechado el 5 de agosto de 2009, adenda a éste de 14 de diciembre de 2011; contrato de cesión para la explotación de los derechos de imagen de 5 de agosto de 2009, adenda de 14 de diciembre de 2011; cuentas anuales de KARDZALI relativas a los ejercicios 2009 a 2012; los registros contables individualizados de las operaciones anuales y pagos realizados por el Real Madrid C.F. a KARDZALI, contratos suscritos entre KARDZALI y diversos Sponsors para la explotación de la imagen de Carlos María; informes trimestrales y cuentas anuales preparadas por IGMASA, Mayores de las cuentas, asientos y registros contables, extractos bancarios de BANIF y de Credit Agricole.

Los peritos concluyeron que "... que KARDZALI, a partir del contrato de cesión (que se tilda por las acusaciones de absolutamente simulado), ha tenido un incremento significativo del volumen de negocio (representativo de los contratos gestionados por la sociedad), proveniente de la cesión de los derechos de imagen de los que era titular, lo que le permitió maximizar el activo y llevar a cabo alternativas de inversión en el normal desarrollo de su actividad.

En concreto, según se dice en el informe, KARDZALI ha invertido en participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), en fondos de inversión de renta variable a través de la entidad Credit Agricole, en la SICAV II Lux Aberdeen Money Market, en ING (L) INVEST EUROPE, Fondos de Inversión de Obligaciones, Fondos de Inversión Diversificados, etc".

Analizaron los peritos el balance de situación de la sociedad en el periodo de 2009 a 2012 y en el mismo, en la partida de "Inmovilizado Intangible", se recoge el derecho a tal explotación por importe de 5.000.000 de euros, cuya contrapartida en el pasivo -"deudas a largo plazo"- es la deuda que Kardzali tiene con el futbolista profesional, que fue liquidando progresivamente en el periodo comprendido entre el 5 de marzo de 2010 y 11 de junio de 2013.

La conclusión que alcanza la Audiencia acerca de la falta de todo carácter instrumental por la sociedad Kardzali está basada en que en sus balances aparecen gastos de explotación para el normal desarrollo del negocio -bufete de abogados Laffer de IGMASA, comisiones bancarias, amortizaciones de los derechos de explotación, tasas e impuestos-. También tuvieron acceso los peritos a las comunicaciones recurrentes de la sociedad con el Banco de Portugal, autoridad tributaria portuguesa y declaración de remuneraciones acerca de los pagos efectuados por la sociedad a la Seguridad Social portuguesa. Fueron además objeto de análisis las facturas emitidas por Kardzali frente a los sponsors en el período comprendido entre los años 2009 y 2012.

2.3.2.5.- La sentencia de instancia, frente al reiterado argumento de las acusaciones referido a la ilógica fijación de un precio de 5.000.000 de euros como precio de la cesión, concluye que "...no fue arbitrario o caprichoso, sino que se basó en el informe emitido por "Cuatrecasas" en fecha 1 de agosto de 2009, que tuvo en cuenta para la valoración la propuesta de contrato para el Real Madrid y el contrato ya existente y vigente del deportista con ADIDAS", precio que, ya en el juicio oral, fue considerado ajustado a la valoración del mercado por los peritos de la defensa.

2.3.2.6.- También subraya la Audiencia Provincial que Carlos María presentó las correspondientes "...declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio (folios 150 y siguientes), en los que hizo constar la deuda que KARDZALI mantenía con él por la cesión de derechos de imagen mediante el contrato firmado el 1 de agosto de 2009, así como los importes que le eran abonados en cada ejercicio por dicha sociedad en tal concepto (288.305.47 euros en 2011, 2.278.983,69 euros en 2012, según certificaciones emitidas por Luis Antonio).

Hizo lo propio con los bienes y derechos de los que era titular en el extranjero, con una mención explícita, entre otras empresas, a KARDZALI-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA (folios 162 y siguientes).

De ahí que, cuando Carlos María adquirió el 16 de diciembre de 2009 el 100 % de las participaciones sociales de Kardzali -concluye la Audiencia- "... no hizo más que garantizar el cobro del crédito que ostentaba frente a tal sociedad por la cesión de la explotación de sus derechos de imagen".

2.3.2.7.- Los Magistrados que suscriben la sentencia de instancia han valorado también la localización de la sede social de Kardzali, invocada como argumento clave por la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal para justificar el carácter simulado y puramente instrumental del contrato de cesión de la explotación de los derechos de imagen, otorgado por Carlos María con fecha 1 de agosto de 2009.

Y su conclusión excluye la voluntad defraudatoria sobre la que se construye la estructura típica del art. 305 del CP:

"...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".

Añade la sentencia de instancia que la facturación a la que antes hemos hecho referencia pone de manifiesto "...no solo que KARDZALI-SOCIEDADE 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 sólo 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, ha tenido que efectuar relevantes gastos de explotación para el normal desarrollo del negocio y gestionar determinados extremos de la actividad con las autoridades portuguesas.

Si a ello añadimos que el precio fijado en el contrato refleja el valor de mercado de una operación de esa naturaleza, que constan en autos diversos contratos suscritos entre KARDZALI y diversos Sponsors para la explotación de la imagen de Carlos María, y que los representantes de las entidades beneficiarias de ciertos contratos efectuados con el jugador han afirmado que abonaban los importes correspondientes a KARDZALI, que emitía las facturas pertinentes, forzoso será concluir que no puede hablarse de simulación absoluta en el contrato de 1 de agosto de 2009 y que la cesión de derechos no sólo se formalizó en el negocio jurídico de esa fecha, sino que respondió a la realidad, lo que se ha constatado a través de los actos posteriores de los que se infiere una efectiva actividad de explotación enderezada a dar cumplimiento al objeto del contrato".

2.3.3.- No precisa ninguna cita de jurisprudencia de apoyo el recordatorio, tantas veces enfatizado por esta Sala, de que el verdadero objeto del recurso de casación, una vez generalizada la doble instancia por la reforma de 2015, es la sentencia dictada en grado de apelación, en el presente caso, la sentencia 223/2021, 29 de junio, de la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Pues bien, los razonamientos de índole probatoria a que hemos hecho referencia con anterioridad son también asumidos -y avalados en su razonabilidad y coherencia- por el Tribunal ad quem. Esa coincidencia es expresada en los siguientes términos "...esta Sala anticipa ya su criterio de que el Tribunal de primer grado ha argumentado de un modo no lesivo del art. 24.1 CE, amén de conciliable con el art. 305.1 CP, su convicción de que en los acusados -pues a los tres absuelve- no concurre el elemento subjetivo del tipo de defraudación a la Hacienda Pública".

La coincidencia con el proceso de valoración probatoria exteriorizado por los Jueces de instancia, en lo que afecta a la intangibilidad del desenlace absolutorio, es admitida por el Tribunal Superior de Justicia que, pese a todo, no renuncia a formular algunas matizaciones que le han llevado a rectificar el relato fáctico.

De hecho, no descarta la existencia de un fraude de ley en la tributación de los rendimientos obtenidos -sólo en estos- por la explotación de derechos de imagen no procedentes del Real Madrid que, pese a todo, carecería de virtualidad para alterar el fallo absolutorio: "... en realidad, los hechos enjuiciados pueden encajar en la figura del fraude de ley: se acoge una actividad de negocio real -a esto se refiere la Sala a quo sin duda-, con contratos reales de explotación de derechos de imagen del jugador, y se canaliza su imputación tributaria a través de una norma determinada que, en parte -solo en parte, rendimientos no procedentes del Real Madrid- no corresponde aplicar, para eludir otra norma imperativa, cual es la que consagra el deber de imputarse en su declaración del IRPF esos rendimientos no procedentes del empleador como del capital mobiliario -o, en su caso, como fruto de actividades económicas- en régimen de progresividad fiscal.

Sin embargo, la Sala a quo razona suficientemente que no se puede hablar de simulación cuando no se falsea la realidad, simulando operaciones que no respondan a propósito lícito alguno: el jugador está cediendo la explotación de su imagen o cediendo o autorizando su utilización -tanto vale- a una sociedad que, ex lege y reconocidamente, no tiene por qué reunir unos determinados medios humanos y materiales propios, llegando a admitir el TS que la cesionaria de la explotación de los derechos de imagen sea una 'sociedad transparente'...; lo que es coherente con el hecho de que pueda ser el propio jugador, como persona física, quien explote su imagen... No resulta claro, por tanto, ni jurisprudencialmente ni de lege lata, y por ello no es exigible como elemento integrante del dolo, el alcance de la actividad que haya de desarrollar la sociedad cesionaria de la explotación o autorizada para utilizar los derechos de imagen del jugador, cuando la propia Sala Tercera claramente declara irrelevantes, entre otros extremos, cuál sea el objeto social y la capacidad financiera de la sociedad cesionaria -la composición de sus ingresos-, la eventual confusión patrimonial entre la sociedad y el socio, o la localización de la mercantil cesionaria que contrata con el empleador y, en consecuencia, el régimen fiscal que le sea aplicable... En estas circunstancias, no se puede hablar de simulación del hecho imponible gravado -la explotación de los derechos de imagen que realmente se produce, por cesión de su titular a una sociedad-, cuando median unas previsiones legales que no demandan de la sociedad cesionaria una actividad mínimamente significativa. Y máxime cuando, como señala la Sentencia de instancia en cabal valoración de la prueba, "no se requiere un entramado especialmente complejo para gestionar la explotación de la imagen de una persona cuya actividad deportiva le dota de una especial notoriedad".

El modus operandi que es objeto de examen en esta causa encaja más en la figura del fraude de ley y ello en lo tocante solo a los rendimientos no procedentes del Real Madrid, pero sin que sea de apreciar -la Sala a quo no lo hace- un componente añadido de simulación, tal y como exige la jurisprudencia de la Sala Segunda supra reseñada y tal y como ocurre en los casos de una actividad de negocio sin otra causa que no sea la elusión de impuestos; pues aquí tal eventualidad -la elusión entendida como el diferimiento de la tributación- es admitida por la propia Ley dentro de los límites expuestos. El hecho imponible gravado -que es la explotación de los derechos de imagen por cesión de su titular- ha tenido lugar realmente (art. 16 LGT).

El Tribunal de primer grado, aunque con una concepción en exceso laxa del ámbito de aplicación del art. 92 LIRPF , sí ha argumentado de un modo no arbitrario la creencia de que no concurre el elemento subjetivo del tipo: se ampara en el art. 92 LIRPF -que, de por sí, consagra una opacidad transitoria en la imputación de ciertos rendimientos- para considerar, de un lado, que el contribuyente estimó que sus ingresos por derechos de imagen estaban en todo caso mediatamente conectados con su empleador; también hace constar la Sentencia que, con independencia de la procedencia de los rendimientos, se respetaron los límites cuantitativos autorizados por ese precepto (regla 85/15); igualmente considera como dato no desdeñable para excluir el ánimo de defraudar a la Hacienda del Sr. Carlos María que éste en ningún momento oculta su participación en KARDZALI -declaración del patrimonio y modelo 720-, habiendo declarado los rendimientos que KARDZALI le abonó progresivamente en pago de los 5.000.000 de euros que constituían el precio pactado por la cesión de la explotación de derechos de imagen (pág. 24 in fine de la Sentencia apelada). Es cierto que esas declaraciones tributarias del acusado no dan cuenta de los rendimientos por la explotación de sus derechos de imagen; pero no es menos cierto que revelan -así lo entiende la Sala a quo- un ánimo de no ocultación que, trascendiendo la indebida interpretación del art. 92 LIRPF , impide apreciar la simulación expresiva del dolo típico. Tampoco se recoge en la Sentencia - ni se ha sostenido como hecho integrador de la acusación- la existencia de sociedades interpuestas entre el pagador y la sociedad final, o entre ésta y el sujeto pasivo, lo que en ocasiones la jurisprudencia ha reputado como elemento claramente constitutivo de simulación, que iría más allá del mero fraude de ley (v.gr., STS 374/2017, de 24 de mayo , FJ 8º.2).

En definitiva: la exclusión del elemento subjetivo del tipo por falta de la simulación penalmente relevante y por actuar en la creencia de resultar amparada por el art. 92 LIRPF la no imputación de los rendimientos por derechos de imagen que integran el objeto de la acusación, podrá ser compartida, o no, pero no se funda ni en un defecto de subsunción típica ni en la arbitrariedad o sinrazón lesivas del derecho a la tutela judicial efectiva, únicos ámbitos que nos es dable revisar en un recurso frente a una Sentencia absolutoria.

No procede, pues, la revocación ni la anulación de la Sentencia de instancia por el motivo alegado, que es desestimado".

2.3.3.1.- Como ya hemos anticipado, el Tribunal Superior de Justicia, no sin importantes matices que la sentencia epigrafió como "reflexiones finales", descarta la existencia de un error valorativo en la prueba que haya conducido al menoscabo del derecho a la tutela judicial efectiva.

Vuelve a subrayar que los argumentos transcritos "... privan de virtualidad revocatoria a los alegatos de los recursos, y hacen ver que, con el régimen legal aplicado y por las razones expuestas, no concurre una irracionalidad en la valoración probatoria con capacidad anulatoria de la absolución, por quebranto de las máximas de la experiencia, ya sea en lo tocante a la valoración de los elementos característicos de la sociedad cesionaria por nula infraestructura e inexistencia de contratación -actividad de explotación desarrollada por KARDZALI-; ya porque el Sr. Carlos María firmase todos los contratos de explotación de sus derechos de imagen -como elemento indicativo de su no desvinculación de la misma, extremo que la Sala a quo aborda diciendo que no consta probada otra participación que no sea esa-; o porque la cesión de ciertos contratos no se correspondiera con el ámbito territorial de actuación de la cesionaria, cuestionando una capacidad de contratación que, en lo que se alcanza a esta Sala, no ha sido discutida en el ámbito mercantil -al que más propiamente concierne semejante alegato- por ninguna de las empresas contratantes...".

La sentencia de apelación, sin embargo, deja constancia de la discrepancia con el criterio de la Audiencia Provincial acerca del precio de la cesión (5.000.000 de euros) y su acomodo al valor del mercado de acuerdo con la pericial que asume. También cuestiona la falta de consecuencias que la sentencia de instancia atribuye a que no se haya ejercitado la posibilidad pactada de su pago inmediato. Pese a todo, entiende que esa falta de identificación argumental "...no se traduce en un error ponderativo con incidencia en el fallo, desde el punto y hora en que la propia Sala Tercera permite tales contratos de cesión con independencia de la capacidad económica de la cesionaria, y máxime cuando consta acreditado -también lo hemos dicho- que dicho precio, aunque en ejercicios sucesivos, se ha abonado efectivamente al jugador".

La sentencia de fecha 28 de marzo de 2012, dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo en el recurso de casación 2896/2008, cuya doctrina ha sido determinante en la interpretación del tratamiento tributario de los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen de los futbolistas profesionales, otorga cobertura a la interpretación de la Audiencia Provincial, y hace posible -en palabras del órgano de apelación- que esa discrepancia ya apuntada, atendiendo a las circunstancias del caso, "... no se (traduzca) en un error ponderativo con incidencia en el fallo, desde el punto y hora en que la propia Sala Tercera permite tales contratos de cesión con independencia de la capacidad económica de la cesionaria, y máxime

cuando consta acreditado -también lo hemos dicho- que dicho precio, aunque en ejercicios sucesivos, se ha abonado efectivamente al jugador".

2.3.3.2.- También sin idoneidad para subvertir o anular el pronunciamiento absolutorio, el Tribunal Superior de Justicia deja constancia de la falta de motivación en la sentencia dictada por la Audiencia Provincial acerca de la subcontratación por Kardzali de la sociedad The Best of You. De ahí que suprima la referencia que el factum hace a esa subcontratación, eso sí, "... sin trascendencia anulatoria" y sin "...inferir lo que no corresponde inferir" al Tribunal de apelación.

Existe también una modificación del juicio histórico que la Sala de apelación justifica "...por razones de técnica jurídica y en plena congruencia" con la argumentación de la Audiencia sobre la ausencia del elemento subjetivo del tipo que le ha llevado a descartar la atribución de responsabilidad criminal a los acusados: "... D. Carlos María, a través del asesor D. Carlos Daniel, no es que dejara de declarar los rendimientos controvertidos "cumpliendo con la legislación vigente", pues tal circunstancia resulta más que discutible en términos puramente objetivos respecto de los rendimientos no procedentes del Real Madrid que el Sr. Carlos María no se imputó en sus declaraciones del IRPF de 2010, 2011 y 2012; lo correcto, lo que se corresponde con lo que la Sentencia plasma y con lo que técnicamente concierne al elemento subjetivo del tipo, es reflejar en el factum que esa su actuación tuvo lugar en la creencia de que ese proceder era conforme a Derecho".

Pero más allá de esa limitada rectificación del juicio histórico, lo cierto es que la pretensión nuclear de la Abogacía del Estado y del Ministerio Fiscal -que se declare la simulación absoluta del contrato de cesión de 1 de agosto de 2009 y, por consiguiente, la responsabilidad penal de los recurridos- ha sido rechazada en la instancia y en la apelación

2.3.4.- Es en este marco valorativo en el que ha de desarrollarse nuestra misión revisora de la congruencia o incongruencia de la sentencia recurrida.

Y ya anticipamos que no todos los razonamientos invocados en la instancia, luego avalados en la apelación, son aceptados sin matices por esta Sala. La existencia, por ejemplo, de una acreditada labor de facturación por parte de Kardzali, hecho al que la sentencia de instancia atribuye la condición de prueba incontrovertible de que aquella sociedad desplegaba una actividad mercantil, es susceptible de otro enfoque. Por definición, una de las notas detectables en cualquier ente social que sólo busque servir de instrumento defraudatorio es precisamente la emisión de facturas. La facturación, por sí sola, no sana la actividad mercantil de una sociedad concebida con fines defraudatorios. Es la estructura corporativa y funcional -no su actividad facturera- el rasgo que define a toda persona jurídica concebida como sujeto de una genuina actividad mercantil.

La deslocalización geográfica -por más que pueda tener amparo en la microliteralidad del art. 92 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre- y la ausencia de una actividad laboral desplegada por empleados de esa firma arrojan un indicio que, pese a que la sentencia de instancia descarta en su significación incriminatoria, puede ser interpretado como otro dato complementario puesto al servicio de la defraudación tributaria.

Son, pues, varias las inferencias probatorias que han llevado a descartar el tipo objetivo del delito previsto en el art. 305 del CP las que pueden ser susceptibles de un juicio alternativo. Sin embargo, el rechazo en la instancia del carácter fraudulento del contrato de cesión de los derechos de imagen a la entidad Kardzali, reforzado por el añadido que el Tribunal Superior de Justicia incorporó al factum excluyendo expresamente el dolo de los recurrentes, impone unos límites revisorios que condicionan el desenlace del presente recurso. En efecto, la conclusión probatoria suscrita por los Jueces de instancia, que ha llevado a negar que el contrato suscrito por el acusado a favor de la entidad Kardzali 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 esta Sala que voltee el pronunciamiento absolutorio.

Al obstáculo que venimos advirtiendo para revocar un pronunciamiento absolutorio -escollo derivado de la imposibilidad de una revaloración probatoria, incluso cuando argumentalmente es camuflada con la cobertura que ofrece el contenido material del derecho a la tutela judicial efectiva-, se añade una dificultad que ya hemos apuntado supra.

Nos referimos, claro es, a la doctrina de esta Sala, en línea con la jurisprudencia constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que impide sustituir un pronunciamiento absolutorio por otro de condena sin haber presenciado la actividad probatoria desarrollada en la instancia.

Está ya plenamente asentada la doctrina -los recurrentes y las defensas de los recurridos enriquecen sus argumentos con esta idea- la jurisprudencia constitucional y de esta Sala respecto de los límites a la estimación de un motivo casacional que aspire a la anulación de un pronunciamiento absolutorio y su sustitución por una sentencia de condena. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional (cfr. SSTC 1061/2012, 21 de diciembre; 201/2012, 12 de noviembre) puntualiza que, desde la STC 167/2002, de 18 de septiembre, se ha venido proclamando que "resulta contrario a un proceso con todas las garantías que un órgano judicial, conociendo en vía de recurso, condene a quien había sido absuelto en la instancia como consecuencia de una nueva fijación de los hechos probados que encuentre su origen en la reconsideración de pruebas cuya correcta y adecuada apreciación exija necesariamente que se practiquen a presencia del órgano judicial que las valora (...) Por ello, no cabrá efectuar reproche constitucional alguno cuando la condena pronunciada en apelación (tanto si el apelado hubiese sido absuelto en la

instancia como si la Sentencia de apelación empeora su situación) no altera el sustrato fáctico sobre el que se asienta la Sentencia del órgano a quo, o cuando, a pesar de darse tal alteración, esta no resulta del análisis de medios probatorios que exijan presenciar su práctica para su valoración o, finalmente, cuando el órgano de apelación se separe del pronunciamiento fáctico del Juez de instancia por no compartir el proceso deductivo empleado a partir de hechos base tenidos por acreditados en la Sentencia de instancia y no alterados en la de apelación, pero a partir de los cuales el órgano ad quem deduce otras conclusiones distintas a las alcanzadas por el órgano de instancia, pues este proceso deductivo, en la medida en que se basa en reglas de experiencia no dependientes de la intermediación, es plenamente fiscalizable por los órganos que conocen en vía de recurso sin merma de garantías constitucionales" (por todas, SSTC 272/2005, de 24 de octubre, FJ 2; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 3).

Y esta limitación a nuestra capacidad de anulación de un pronunciamiento absolutorio rige tanto para las pruebas documentales como para las pruebas personales, entre las que de forma inequívoca ha de incluirse la prueba pericial.

La prueba pericial, qué duda cabe, es un ejemplo paradigmático de prueba personal (cfr. SSTEDH 16 noviembre 2010 -asunto García Hernández c. España - y 29 marzo 2016 -asunto Gómez Olmedo c. España - 8 septiembre 2020 -asunto Romero García c. España - §§ 25 a 38 y, en particular, §§35 a 38), 14 de enero de 2020 -asuntos Pardo Campoy y Lozano Rodríguez c. España - §§ 32 a 41), 24 de septiembre de 2019 -asunto Camacho Camacho c. España - §§ 29 a 36) y 13 de junio de 2017 (asunto Atutxa Mendiola c. España - §§ 38 a 46]. En la misma línea, nos hemos pronunciado, entre otros muchos precedentes, en las SSTS 892/2016, 25 de noviembre, 497/2017, de 20 de junio, particularmente, con copiosa cita de precedentes, el FJ 2 de la STS 457/2017, 21 de junio y más recientemente las SSTS 373/2018, de 19 de julio; 390/2018, de 25 de julio y el ATS 983/2018, 12 de julio. En la misma línea de inspiración se han pronunciado las SSTC 36/2018, de 23 de abril; 146/2017, de 14 de diciembre; 172/2016 (FFJJ 7º y 8º), 105/2016 (FJ 5º), 191/2014 (FFJJ 3º a 5º), 105/2014 (FFJJ 2º a 4º), 205/2013 (FJ 7º) y 157/2013 (FJ 5º), y ATC 27/2017 (FJ 3º).

2.3.5.- Esta perspectiva autolimitadora de nuestra capacidad de revisión nos ofrece la pauta para valorar las alegaciones de la Abogacía del Estado, apoyadas por el Ministerio Fiscal, dirigidas a obtener la anulación del pronunciamiento absolutorio.

Así, por ejemplo, se advierte a esta Sala que son "...una multitud de indicios los que permiten concluir que no se produjo una cesión real y efectiva del derecho de explotación a Kardzali", por lo que el recurso aborda "...el estudio de las gestiones" desarrolladas por la entidad cesionaria y "...el resto de los indicios de simulación".

Si bien se mira, lo que se está pidiendo a esta Sala es que revalore la prueba indiciaria, que estudie el respaldo documental a esas gestiones y que pondere las declaraciones de los acusados, testigos y peritos que depusieron en el plenario. Y esto es precisamente lo que desborda la angostura que define el proceso casacional, tal y como venimos interpretándolo conforme a la doctrina jurisprudencial que ha sido anotada supra.

La invitación de los recurrentes para que ensanchemos nuestro espacio de valoración va incluso más allá. No se limita al contenido probatorio desarrollado en el plenario, sino que para acreditar la simulación absoluta que se atribuye al contrato de cesión de la explotación de los derechos de imagen, se sugiere a la Sala que constatemos la ausencia de correos electrónicos o comunicaciones intercambiadas entre Kardzali y The Best of You a partir "...de las declaraciones documentadas en las diligencias de investigación de fiscalía que obran en la causa".

El desarrollo del motivo incluye pasajes que evidencian el claro desbordamiento de lo que, en puridad, debería ser una queja por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Lo que expresa la Abogacía del Estado es su frontal desacuerdo -de incuestionable legitimidad- con las conclusiones probatorias alcanzadas en la instancia: "siguiendo con el estudio de la prueba, es necesario indicar que resulta indiscutible.." o "...no logra esta parte entender cómo, de la totalidad de la prueba practicada, la sentencia (...) concluye, que Kardzali "llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen", puesto que ninguno de los testigos o las declaraciones testificales documentadas hacen referencia alguna a la intervención de la sociedad de Madeira en las actividades propias de la gestión y explotación efectiva de los referidos derechos".

Nótese cómo, una y otra vez, el esquema argumental de los recurrentes se construye a partir de un desacuerdo con la valoración probatoria llevada a cabo en la instancia y avalada en la apelación. Y no es eso lo que autoriza una queja articulada con fundamento en la vulneración del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva. Así sucede, por ejemplo, cuando se aduce que "...no se alcanza a comprender cómo puede calificarse de real la explotación de unos derechos por una sociedad que no genera gastos afectados al ejercicio de su objeto social o que invierte los ingresos percibidos en sectores ajenos a aquél en el que opera".

La Abogacía del Estado podrá estar o no de acuerdo con el razonamiento de la Audiencia Provincial, podrá entender que la inferencia probatoria no está debidamente apoyada, pero lo que resulta evidente es que el razonamiento de la Audiencia -avalado por el Tribunal Superior de Justicia- en el que se plasma la actividad negocial de Kardzali se mueve en el amplio margen de valoración que nuestro sistema concede a los Jueces ante los que se ha practicado la prueba ofrecida por las partes, sin llegar a transgredir de forma visible el canon constitucional definitorio del derecho a un proceso justo y a una resolución racional y coherente (art. 24.1 y 2 de la CE).

La misma desviación metodológica se advierte en el apoyo al motivo que hace valer el Fiscal del Tribunal Supremo. En su desarrollo se alude al "...fuero interno" de Carlos María "...que por la propia naturaleza de la

simulación se mantiene oculto a terceros y no trasciende al exterior". Concluyendo que el acusado, en realidad, "...no quería ceder la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI, sino únicamente eludir la tributación en España por estos rendimientos".

A partir de las premisas analíticas a las que venimos refiriéndonos y que dibujan los límites del recurso de casación, está fuera de cualquier duda que esta Sala, sin la más mínima proximidad a las fuentes de pruebas que han llevado a la absolución de Carlos María, no puede valorar por sí el elemento intencional que animó en su día el contrato de cesión suscrito con Kardzali. Y tampoco puede, desde luego, rectificar la inferencia que sobre la ausencia de dolo proclaman la sentencia de instancia y la dictada en apelación por el Tribunal Superior de Justicia, verdadero objeto del presente recurso.

2.3.6.- La profusa cita de jurisprudencia constitucional y de esta Sala, así como de notorios precedentes de la Audiencia Provincial de Barcelona que enjuiciaron hechos similares acerca del elemento anímico que ha de filtrar la acción defraudatoria, obliga también a una precisión.

La Abogacía del Estado enfatiza el valor de la doctrina jurisprudencial contenida en la STS 374/2017, 24 de mayo -caso Lionel Messi -, que permitiría atribuir al acusado Carlos María el ánimo defraudatorio que, sin embargo, no ha sido apreciado en la instancia. Señalábamos entonces que "...la experiencia da cuenta de que esos comportamientos plasman los más típicos mecanismos de los defraudadores fiscales: creación de aparentes sujetos pasivos interpuestos entre el verdadero y la Hacienda - las supuestas cesionarias de los derechos- y su deslocalización, ubicándolos en países diversos que dificulten el seguimiento en caso de investigación del devengo y percepción de los derechos negociados con terceros. La interposición de otro sujeto entre el aparente pasivo del impuesto y el origen del dinero percibido -las gestoras de servicios contratadas por las cesionarias de los derechos-, son otro paso más para incrementar el poder disimulador de la artimaña, merezca ésta o no la consideración de 'entramado'. (...) Por otro lado, unir el dato de tal construcción jurídica con la conclusión de su funcionalidad objetiva para esa ocultación a la Hacienda de la realidad económica bajo la apariencia jurídica simulada, es sencillamente una manifestación prístina de sentido común".

Nada de lo que decíamos entonces tiene ahora que ser matizado, antes al contrario, la vigencia de esa doctrina ha de ser reivindicada. Pero entre el supuesto de hecho valorado en la STS 374/2017 y el que ahora centra nuestra atención existe una visible diferencia. Y es que en el caso entonces enjuiciado, la sentencia dictada por la Audiencia Provincial había proclamado, a la vista de las pruebas practicadas en el plenario, la inequívoca voluntad defraudatoria del acusado. Era su defensa la que impugnaba la sentencia condenatoria, no las acusaciones las que aspiraban a dejar sin efecto un pronunciamiento absolutorio. Esa sustancial diferencia neutraliza el esfuerzo argumental de la Abogacía del Estado encaminado a persuadir a esta Sala para que aplique la doctrina elaborada frente a la alegada vulneración del derecho a la presunción de inocencia del condenado a un supuesto en el que lo que está en juego es precisamente lo contrario, a saber, la coherencia argumental de una sentencia absolutoria.

El mismo valor hay que atribuir a las citas de otros precedentes de órganos de ámbito jurisdiccional inferior, que no pueden ser ponderados sin la perspectiva que ofrece el art. 123 de la CE.

2.3.6.1.- Sea como fuere, lo cierto es que esta Sala se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre el elemento intencional que ha de presidir la acción defraudatoria subsumible en el art. 305 del CP. Hemos dicho que se trata de un delito eminentemente doloso y "... el dolo consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales, es decir, de las circunstancias que generan la obligación de tributar, y que la jurisprudencia ha concretado en la exigencia de que la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con "ánimo defraudatorio", esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber (STS 801/2008, 26 de noviembre).

En la fijación del alcance específico de esa inderogable regla general, nos hemos pronunciado también acerca de la controversia sobre si la mera omisión del pago debido integra ya el ánimo defraudatorio. En el FJ 2º de la STS 1505/2005, 25 de noviembre, se hace un recorrido por algunos de los precedentes más significativos en la interpretación del art. 205. Razonábamos entonces en los siguientes términos: "... la literalidad de algunas sentencias de esta Sala podría dar a entender que lo único que exige el tipo objetivo es la omisión del pago debido, de tal forma que para considerar cometido este delito bastaría con acreditar el transcurso del plazo sin presentar la declaración con la correspondiente liquidación, cuando debió de hacerse, superando las cuantías señaladas en la ley. Pero no tanto porque esa conducta pueda suponer una ausencia de declarar la existencia del hecho imponible, sino porque supone el impago del impuesto debido. Así, la STS nº 643/2005, de 29 de mayo , señala que "cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo".

En otras sentencias, sin embargo, excluyendo que sea precisa una mecánica engañosa como la propia y característica de la estafa [STS nº 751/2003, de 28 de noviembre, en la que se dice que "El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada 'mise en scene' o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado)..."], se hacen algunas consideraciones que indican la exigencia de algo más en la

conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible o de sus características (tipo objetivo), ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto (tipo subjetivo). Desde esta perspectiva lo trascendente no sería en realidad el impago, sino la ocultación del deber de paga"

(...) Este entendimiento del tipo objetivo encaja mejor con el texto del artículo 305 actual, en el que se sanciona al que por acción u omisión "defraude" a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, de donde no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina.

También se ajusta mejor a la finalidad del tipo delictivo, orientado a sancionar a quien no contribuya a los gastos públicos mediante la elusión del pago de los impuestos que le corresponden, y no a quien solamente omita el cumplimiento de obligaciones formales, como la consistente en presentar una declaración identificando el hecho imponible o en practicar la liquidación con el correspondiente ingreso. En los tributos que se gestionan en régimen de autoliquidación, la regulación tributaria establece un plazo para efectuar la autoliquidación y para hacer efectivo el pago.

El deber impuesto, deber de contribuir, se cumple, pues, atendiendo a dos aspectos: declarar y pagar. La infracción de cualquiera de ellos podría tener consecuencias de naturaleza tributaria.

Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante".

En la STS 374/2017, 24 de mayo, ya citada con anterioridad y que confirmó la condena en la instancia de un futbolista profesional por una defraudación tributaria también vinculada a la explotación de los derechos de imagen, abordó la interpretación del tipo objetivo previsto en el art. 305 del CP en los siguientes términos: "...el tipo penal así configurado se constituye objetivamente por: a) un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un "delito especial" que solamente puede cometer quien tiene esa condición. Lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano; b) un aspecto "esencialmente omisivo" en cuanto que supone la infracción del deber de contribuir, que la doctrina clasifica dentro de los "mandatos de determinación", que llevan a clasificar el delito dentro de la categoría de "en blanco"; c) pero que no se limita a la mera pasividad, por lo que, asume cualquiera de las modalidades de acción u omisión que el precepto citado prevé, lo que no basta es la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y liquidación, o la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de "una cierta conducta o artificio engañoso", que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de "medios determinados" funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible; d) que requiere un resultado constituido por el "perjuicio económico para la Hacienda" que será típico si alcanza la cantidad fijada en la norma penal; e) que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente".

Más recientemente, la STS 726/2020, 11 de marzo, en línea con lo que proclamara la STS 726/2020, 11 de marzo, ha confirmado esta idea al razonar, en el supuesto de hecho entonces enjuiciado, que "... no nos encontramos ante un supuesto de economía de opción, pues las operaciones societarias realizadas no están motivadas por ningún propósito comercial plausible distinto de la mera ventaja fiscal, no respondiendo en consecuencia a una opción por una fórmula comercial alternativa lícita sino a un disfraz de la realidad. El análisis desde la perspectiva del objeto comercial (business purpose test), conduce a esta conclusión, pues se trata de cáscaras societarias vacías, prácticamente inactivas, utilizadas de modo desproporcionado a sus medios y patrimonio como mera pantalla de operaciones de particulares. La confusión de esferas entre el patrimonio personal de los socios y el de las sociedades, es manifiesta, pues toda la operación realizada por Ciprem SA, adquiriendo a préstamo unos innecesarios derechos de suscripción inmediatamente cancelados tras la reducción de capital, carece de sentido alguno si no es para disimular el negocio encubierto por la simulación relativa, que es la venta de una finca patrimonio personal de la persona física que controla o domina la sociedad..."

2.3.6.2.- Más allá de los matices con los que la jurisprudencia de esta Sala ha venido abordando la exégesis del art. 305 del CP, lo cierto es que el carácter defraudatorio del delito contra la hacienda pública es incontrovertible. Así se desprende de la propia literalidad del precepto, en el que se castiga a quien "...por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos..."

Es indispensable, por tanto, para colmar el tipo subjetivo una conducta marcada por una voluntad defraudatoria capaz de generar un perjuicio al patrimonio público superior a 120.000 euros.

En el fundamento jurídico anterior nos hemos hecho eco de los precedentes más recientes que, distanciándose de un entendimiento rígidamente formal, según el cual el simple impago del tributo ya consumaba el delito, han venido exigiendo una conducta defraudatoria añadida al tipo objetivo.

El problema que se suscita -y el supuesto que nos ocupa es un elocuente ejemplo de ello- gira en torno a la determinación de cuándo esa voluntad defraudatoria puede proclamarse más allá de toda duda razonable. Desde esta perspectiva, la STS 374/2017, 24 de mayo, tantas veces citada, ofrece unas valiosas claves para valorar, a partir de indicios debidamente acreditados, ese elemento subjetivo. Así, la creación de aparentes sujetos pasivos interpuestos entre el verdadero contribuyente y la Hacienda o la habitual deslocalización de algunas de las sociedades interpuestas, ubicando su domicilio social en países conocidos por las dificultades para la investigación de delitos patrimoniales, son sólo algunas de las estrategias "...para incrementar el poder disimulador de la artimaña".

Como antes hemos puntualizado, frente al criterio de la Abogacía del Estado que aspira a que, con respaldo en esos criterios, anulemos la valoración probatoria hecha en la instancia y declaremos vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva de las acusaciones, esas premisas valorativas encierran un incuestionable valor exegético, pero no pueden servir para un fin -confirmar la condena en la instancia de un contribuyente- y para su contrario -condenar al contribuyente absuelto en la instancia-.

Sea como fuere, a la hora de definir la porción de injusto abarcable en el art. 305 del CP, entre la simple omisión de la declaración tributaria y la creación de un entramado societario para ocultar rentas existen situaciones intermedias que no deberían hacernos perder la referencia de que aquel precepto exige una conducta defraudatoria, sin cuya concurrencia el tipo subjetivo se desmorona y la estructura típica no ofrece ya un adecuado marco de subsunción. Conforme a esta idea, deberían considerarse atípicas aquellas acciones, ajenas a cualquier propósito de ocultación de rentas, en las que lo que está en juego no es la acreditación de una voluntad defraudatoria, sino una controversia jurídica entre la inspección de Hacienda y el contribuyente que entiende que el marco normativo vigente le permite una liquidación tributaria más beneficiosa. La discrepancia jurídica entre el contribuyente y la Hacienda Pública acerca del cuánto de la tributación no colma, desde luego, el tipo previsto en el art. 305 del CP. Cuando la liquidación presentada por el sujeto pasivo del impuesto hace aflorar en su integridad las ganancias obtenidas en cualquier actividad económica y ofrece a la Hacienda Pública una vía de tributación que los servicios de inspección consideran incorrecta, ese desencuentro interpretativo referido no al qué, sino al cuánto, no puede convertirse en el origen de un proceso penal. El delito fiscal no puede conocer una ficticia consumación sobrevenida asociada al momento en el que la divergencia interpretativa entre el contribuyente y los servicios de inspección se hace irreversible, no ofrece ya ningún punto de convergencia y el funcionario encargado del expediente administrativo decide judicializar esa discrepancia remitiendo lo actuado al Ministerio Fiscal.

En la sentencia 177/2021, 8 de abril, dictada por la Audiencia Provincial de Madrid, puede leerse lo siguiente: "... Carlos María ha presentado las correspondientes declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio (folios 150 y siguientes), en los que hizo constar la deuda que KARDZALI mantenía con él por la cesión de derechos de imagen mediante el contrato firmado el 1 de agosto de 2009, así como los importes que le eran abondos en cada ejercicio por dicha sociedad en tal concepto (288.305.47 euros en 2011, 2.278.983,69 euros en 2012, según certificaciones emitidas por Luis Antonio).

Consta, asimismo, declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero, con referencia, entre otras, a KARDZALI-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA (folios 162 y siguientes)".

La inferencia obtenida en la instancia de que no existió una verdadera ocultación de ganancias no se expresa por los Magistrados ante los que se practicó la prueba -tampoco por los integrantes del órgano de apelación que han avalado esa inferencia- en términos que permitan considerar sus conclusiones irracionales, extravagantes o incoherentes. La Abogacía del Estado aduce que "...la presentación por D. Carlos María de los modelos tributarios correspondientes a otros impuestos, como es el caso del Impuesto sobre el Patrimonio o el Modelo 720, tampoco desvirtúa la existencia de dolo ni de ocultación". Pero es más que evidente que el juicio de tipicidad no puede hacerse depender del modelo tributario suscrito por el contribuyente y que permite aflorar esas ganancias.

2.3.7.- Con el fin de acreditar la improcedencia del desenlace absolutorio, vinculado a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, la Abogacía del Estado reprocha a la sentencia recurrida -que en este punto se limita a confirmar el criterio de la resolución de instancia- la "...omisión de valoración de pruebas propuestas por las acusaciones".

"... Llama la atención -arguye la parte recurrente- como argumento adicional que corrobora el error en la valoración de la prueba, la omisión total y absoluta de toda referencia en las Sentencias de la Audiencia Provincial al Informe del Equipo Regional de Delito Fiscal y el Informe de Delito contra la Hacienda Pública, obrantes en las actuaciones y que fueron sometidos a ratificación y contradicción en el acto de juicio oral. Sorprende, sin embargo, y en contraposición a ello, las continuas menciones que por la Sala a quo se hacen al informe de KPMG pericial aportado y propuesto por la defensa".

Las inferencias obtenidas por el Tribunal de instancia se han basado, claro es, en la actividad probatoria desarrollada durante el juicio oral. La prueba pericial ofrecida por las acusaciones tuvo como punto de contraste el informe pericial suscrito por los peritos Jesús Carlos y Juan Ramón, integrados en KPMG. El error en la valoración de la prueba -de cuestionable encaje, por sí solo, en un motivo que alega la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva- no puede derivarse de qué perito proporciona las bases fácticas para la declaración de hechos probados. Ninguna anomalía puede detectarse en el hecho de que el Tribunal atribuya mayor credibilidad al peritaje

ofrecido por la defensa, frente a lo que ha venido llamándose el peritaje oficial. Es más, debería considerarse un síntoma -lamentablemente poco frecuente- de proximidad a los principios de contradicción y el derecho de defensa que actúan como verdaderas fuentes legitimadoras del proceso penal.

Desde su redacción original, la LECrim acepta la presencia de un perito de la defensa en la práctica del informe pericial encargado por el Juez de instrucción (cfr. art. 471 de la LECrim). La exigencia de que la prueba pericial, incluso desde la fase de investigación, esté filtrada por el principio de contradicción ha sido también reivindicada por la jurisprudencia del TEDH que admite la vulneración del derecho a un proceso justo cuando ese informe haya resultado decisivo en la fijación del hecho probado (cfr. 18 marzo 1997, c. Mantovanelli c. Francia).

Por consiguiente, la presencia de un punto de contraste al razonamiento técnico ofrecido por los peritos oficiales de la Hacienda Pública es más que saludable desde la perspectiva del derecho a un proceso con todas las garantías.

De hecho, no falta alguna resolución aislada de esta Sala que ha llegado a cuestionar la idoneidad de los peritos oficiales, entendiéndose por tales, aquellos funcionarios que suscriben las actas de inspección. Se trata de la STS 13/2006, 20 de enero. En ella puede leerse: "... los funcionarios de la Agencia Tributaria no pueden ser considerados peritos y sus declaraciones, en todo caso, sólo pueden ser tenidas en cuenta a los efectos de ratificar y ampliar, si corresponde, los hechos constatados en las actas de la Inspección. La constatación de los hechos basados en una comprobación de circunstancias fácticas, inclusive las contablemente documentadas, no requieren, en principio, especiales conocimientos científicos o artísticos en el sentido del art. 456 LECrim . y por tal razón es erróneo considerar a los funcionarios de la Agencia Tributaria como peritos. Por otra parte, cuando estos conocimientos sean necesarios, por ir más allá de la mera constatación, la designación de peritos contables deberá recaer en personas que no estén afectadas por las causas de recusación previstas en el art. 468 LECrim ".

Sin embargo, esta resolución no ha tenido continuidad y hemos proclamado en numerosos precedentes la incuestionable capacidad de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública para asumir la condición de peritos (cfr. SSTS 20/2001, 28 de marzo; 30 de abril de 1999 núm. 643/1999; 1599/2005, 14 de noviembre; 737/2006, 20 de junio; 192/2006, 1 de febrero, esta última con cita de las SSTS 1688/2000, 6 de noviembre; 643/1999, 30 de abril; 20/2001, 28 de marzo; 472/03, 28 de marzo; 2115/2002, 3 de enero; y 2069/2002, 5 de diciembre).

No ha existido ese error valorativo que el Fiscal y la Abogacía del Estado atribuyen a la sentencia recurrida, que no revela un razonamiento incoherente, irracional o inadmisibles conforme al contenido material del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE).

Por cuanto antecede, el motivo ha de ser desestimado (art. 885.1 de la LECrim).

3.- El segundo de los motivos se hace valer la Abogacía del Estado con la cobertura que proporciona el art. 852 de la LECrim y denuncia la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 de la CE).

3.1.- A juicio de la parte recurrente, la rectificación del hecho probado proclamado en la instancia ("...cumpliendo con la legislación vigente (...) se acogió (...) a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa..."), sustituyendo ese pasaje por otro en el que se afirma que el acusado "...se acogió a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa, en la creencia de que cumplía con la legislación vigente", ha supuesto una extralimitación de la capacidad decisoria del Tribunal Superior de Justicia al resolver un recurso de apelación.

Acreditado inicialmente por la Audiencia Provincial, la conformidad a derecho de la tributación por la que optó Carlos María, entiende la Abogacía del Estado que "...holgaba realizar ningún tipo de consideración sobre la concurrencia del elemento subjetivo, a saber, sobre el carácter consciente, voluntario e intencionado de su conducta al tributar por el régimen en que lo hizo. Y es que, descartada la existencia de fraude, no puede afirmarse que existiera intención de defraudar".

Sigue razonando el motivo que la referencia al elemento subjetivo por parte de la Audiencia Provincial no fue sino un obiter dicta añadido al razonamiento que los Jueces de instancia incluyeron en el pasaje en el que, en respuesta a la primera anulación de la sentencia acordada por el Tribunal Superior de Justicia, se resolvió que incluso los rendimientos por publicidad generados al margen del Real Madrid podían haberse entendido perfectamente cobijados en el art. 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Por si fuera poco, la sustitución del juicio histórico acordada por el Tribunal de apelación -alega la Abogacía del Estado-, no sería baladí, toda vez que supone la revisión por el Tribunal de Apelación del resultado de la valoración de la prueba realizada por el Tribunal competente para el enjuiciamiento, sin que con antelación se haya celebrado una vista o audiencia pública, con incidencia tanto en el elemento objetivo como en el subjetivo del tipo. Se introduce así un elemento -la creencia del acusado de que cumplía con la legislación vigente- que se aparta de lo que había dado por probado la Audiencia Provincial, que al descartar que el contrato de cesión de 1 de agosto de 2009 fuera un negocio simulado, excluyó la concurrencia del tipo objetivo. La afirmación sobrevenida de que el acusado creía cumplir con la legislación vigente sólo adquiriría sentido si se acepta que Carlos María se acogió a una opción fiscal que conculcaba la legislación vigente.

La vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías se habría originado por el hecho de que la Abogacía del Estado no habría tenido la oportunidad de "... hacer valer las razones por las que, acreditado que la

conducta desplegada no fue conforme a derecho, los acusados actuaron en el modo en el que lo hicieron movidos por la voluntad de obtener un ilícito beneficio"

Con cita de la jurisprudencia constitucional y de esta Sala referida a los límites de revisión de una sentencia absolutoria -límites que la propia Abogacía del Estado considera aplicable mutatis mutandi al caso que nos ocupa-, se reivindica la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías, en la medida en que la acusación particular no ha tenido oportunidad de ser oída sobre ese blindaje del elemento subjetivo que no es el resultado de una actividad probatoria, sino de la equivocada iniciativa del órgano de apelación en el momento de interpretar no la ratio decidendi, sino un obiter dicta deslizado por el órgano de instancia.

En términos conclusivos, para enfatizar la causa desencadenante de la vulneración constitucional que da vida al motivo y que determinaría la anulación de la sentencia recurrida, retrotrayendo la causa al momento anterior al dictado de la sentencia absolutoria para que se dicte una nueva resolución más respetuosa con el derecho a un proceso con todas las garantías, se afirma que "... mientras que la redacción originaria describía una conducta atípica -pues queda acreditado que se actuó conforme a derecho-, la nueva redacción tiene por acreditada una conducta que, pudiendo ser -porque lo deja abierto- típica y antijurídica, no es sin embargo culpable por falta de dolo".

El motivo no puede prosperar.

3.2.- El motivo formalizado por la Abogacía del Estado aborda una cuestión sugerente que, sin embargo, no puede tener acogida.

El Ministerio Fiscal interesa la desestimación del motivo con un argumento bien sencillo. Toda la jurisprudencia citada por la parte recurrente para justificar los límites revisorios de una sentencia absolutoria en grado de apelación se refiere básicamente a supuestos en los que, habiéndose dictado sentencia absolutoria en la instancia, en la sentencia de apelación, sin previa valoración de pruebas de carácter personal y sin nueva actividad probatoria ni audiencia previa, se procede al dictado de una sentencia condenatoria inaudita parte. En el presente caso, sin embargo, el órgano de apelación no ha hecho otra cosa que confirmar el pronunciamiento absolutorio, sin exceso valorativo alguno.

La representación legal de Carlos María e Carlos Daniel -con todo acierto- llama la atención sobre el hecho de que el añadido que estaría en el origen de la vulneración constitucional que se denuncia, no es el resultado de una nueva valoración de la prueba. Así lo expresa la propia sentencia recurrida que para justificar la modificación y el origen de la misma razona en los siguientes términos: "... También es obligado precisar en el factum de la Sentencia apelada por razones de técnica jurídica y en plena congruencia con su argumentación sobre el elemento subjetivo del tipo, -sin contrariar la doctrina de la Sala Tercera-, que D. Carlos María, a través del asesor D. Carlos Daniel, no es que dejara de declarar los rendimientos controvertidos "cumpliendo con la legislación vigente", pues tal circunstancia resulta más que discutible en términos puramente objetivos respeto de los rendimientos no procedentes del Real Madrid que el señor Carlos María no se imputó en sus declaraciones de IRPF de 2.010, 2.011 y 2.,012; lo correcto, lo que se corresponde con lo que la Sentencia plasma y con lo que técnicamente concierne al elemento subjetivo del tipo, es reflejar en el factum que esa su actuación tuvo lugar en la creencia de que ese proceder era conforme a Derecho".

Al margen de esta doble argumentación para respaldar las razones del rechazo del motivo, lo cierto es que la línea argumental de la Abogacía del Estado se adentra en el controvertido tratamiento dogmático del error -de tipo o de prohibición- que recae sobre los elementos normativos del tipo. Y lo hace, además, a partir de un argumentario que toma como base analítica, dicho sea de paso, una añeja concepción de la estructura del delito que sitúa el dolo en la culpabilidad, no en el tipo.

En cualquier caso, la Sala no detecta que ese añadido fáctico del Tribunal Superior de Justicia, que sustituyó la referencia en la sentencia de la Audiencia Provincial al acomodo de los hechos a la legislación vigente por una frase en la que se menciona la creencia del acusado de que se estaba actuando conforme a la norma, haya quebrantado el derecho a un proceso con todas las garantías. Reivindicar la anulación de la sentencia recurrida para que las acusaciones puedan tener una segunda oportunidad para alegar lo que consideren oportuno acerca de la existencia o no de una verdadera voluntad defraudatoria, supone olvidar que ese fue precisamente el desafío probatorio asumido por cada una de las partes durante el desarrollo del plenario y que centró la actividad probatoria.

La absolución de Carlos María y los otros dos acusados es obligada, tanto si se considera -como hizo la Audiencia Provincial- que el contrato de cesión de la explotación de los derechos de imagen fue un contrato real, con el cruce prestacional que es propio de cualquier negocio jurídico, como si se estima, sin otra modificación relevante del factum, que el acusado "...se acogió a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa, en la creencia de que cumplía con la legislación vigente".

La pretendida declaración de nulidad de la sentencia recurrida y el dictado de una nueva resolución mal se entiende cómo podrían restaurar, sin más, el derecho de la acusación particular que se dice vulnerado.

4.- El tercero de los motivos, con la cobertura del art. 851.1 de la LECrim denuncia quebrantamiento de forma, al no expresar la sentencia recurrida de forma clara y terminante cuáles son los hechos que se declaran probados, resultando manifiesta contradicción entre los mismos.

Estima la Abogacía del Estado que existe una contradicción irresoluble entre un segmento fáctico del relato de hechos probados y un fragmento de la fundamentación jurídica.

El juicio histórico afirma que "...KARDZALI realmente llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos emitiendo y cobrando las facturas correspondientes a los contratos que firmaba su representante, D. Luis Antonio, subrogándose asimismo en los derechos y obligaciones de D. Carlos María frente a ADIDAS ESPAÑA, S.A. La sociedad THE BEST OF YOU era la que, en la mayoría de los casos, llevaba las negociaciones con las sociedades que contrataron a Carlos María para desarrollar actividades publicitarias en el ámbito de aquel contrato de cesión, tales como (...)."

Al propio tiempo, el FJ 3º de la sentencia recurrida añade lo que el recurrente denomina "complementos fácticos": "... "(...) da igual cuál sea el objeto social, la capacidad financiera y la mayor o menor actividad de KARDZALI; que su único propietario sea el propio jugador; que sea asimilable al régimen de transparencia fiscal o no; es indiferente asimismo el lugar donde esté localizada la sociedad cesionaria, cuál sea en consecuencia su régimen fiscal y que no efectúe retenciones en el pago al socio extranjero...; KARDZALI actuó, sin duda, como canalizadora de los rendimientos derivados de los derechos de imagen del jugador que respondían a contratos reales -eso nadie lo discute: la necesidad de la intervención efectiva de KARDZALI en la explotación de esos derechos de imagen se lenifica enormemente por el propio régimen legal, tal y como es entendido, esta vez sí, por la Sala Tercera.

Lo que en otras circunstancias se pudiera calificar, en palabras de la Sala Segunda STS 726/2020, de 11 de marzo de 2021 , supra citada-de cáscaras societarias vacías, prácticamente inactivas, utilizadas de modo desproporcionado a sus medios y patrimonio como mera pantalla de operaciones de particulares, con confusión de esferas entre el patrimonio personal de los socios y el de las sociedades, es aquí una realidad legal tolerada con ciertos límites.

(...) el jugador está cediendo la explotación de su imagen o cediendo o autorizando su utilización -tanto vale a una sociedad que, ex lege y reconocidamente, no tiene por qué reunir unos determinados medios humanos y materiales propios, llegando a admitir el TS que la cesionaria de la explotación de los derechos de imagen sea una 'sociedad transparente'...; lo que es coherente con el hecho de que pueda ser el propio jugador, como persona física, quien explote su imagen... No resulta claro, por tanto, ni jurisprudencialmente ni de lege lata, y por ello no es exigible como elemento integrante del dolo, el alcance de la actividad que haya de desarrollar la sociedad cesionaria de la explotación o autorizada para utilizar los derechos de imagen del jugador, cuando la propia Sala Tercera claramente declara irrelevantes, entre otros extremos, cuál sea el objeto social y la capacidad financiera de la sociedad cesionaria -la composición de sus ingresos-, la eventual confusión patrimonial entre la sociedad y el socio, o la localización de la mercantil cesionaria que contrata con el empleador y, en consecuencia, el régimen fiscal que le sea aplicable... En estas circunstancias, no se puede hablar de simulación del hecho imponible gravado -la explotación de los derechos de imagen que realmente se produce, por cesión de su titular a una sociedad-, cuando median unas previsiones legales que no demandan de la sociedad cesionaria una actividad mínimamente significativa. Y máxime cuando, como señala la Sentencia de instancia en cabal valoración de la prueba, "no se requiere un entramado especialmente complejo para gestionar la explotación de la imagen de una persona cuya actividad deportiva le dota de una especial notoriedad".

Estima la parte recurrente que esta referencia que la Sala realiza a las sociedades pantalla "... tiene por objeto aclarar que KARDALI, pese a participar de la naturaleza de un cascarón societario vacío o de sociedad pantalla, en el supuesto de autos, ostenta un perfil societario que legitima para tributar en el sentido establecido en el artículo 92 de la Ley 35/2006 . Quiere ello decir, en consecuencia, que la propia Sala de instancia entiende acreditada la condición de KARDZALI como sociedad pantalla o cascarón societario vacío".

El motivo carece de viabilidad. Se oponen a ello dos razones

4.1.- La primera de ellas está representada por la jurisprudencia de esta Sala que, una y otra vez, viene insistiendo en que para que exista el quebrantamiento de forma consistente en la contradicción entre los hechos probados, es necesario que se den las siguientes condiciones: a) que la contradicción sea interna, esto es, que se dé entre los pasajes del hecho probado, pero no entre éstos y los fundamentos jurídicos; b) que sea gramatical, es decir, que no sea una contradicción deducida a través de una argumentación de carácter conceptual ajena al propio contenido de las expresiones obrantes en el relato fáctico, sino que se trate de contradicción " in térmis" de modo que el choque de las diversas expresiones origine un vacío que arrastre la incongruencia del fallo, porque la afirmación de una implique la negación de la otra; c) que sea manifiesta e insubsanable en cuanto oposición antitética y de imposible coexistencia simultánea y armonización, ni siquiera con la integración de otros pasajes del relato y d) que sea esencial y causal respecto del fallo (cfr. SSTS 694/2016, 27 de julio; 999/2007, 26 de noviembre, 168/1999, de 12 de febrero, 570/2002, de 27 de marzo y 99/2005, 2 de febrero).

En el presente caso, quiebra uno de los requisitos estructurales para la apreciación del motivo, esto es, que la contradicción anide en el relato de hechos probados. Cuando para argumentar la existencia de ese vicio in iudicando la acusación particular representada por la Abogacía del Estado ha de recurrir a un juicio referencial, que pone en relación el factum con la fundamentación jurídica, la justificación del motivo se aparta del significado

procesal que le es propio. Y esta exigencia no es caprichosa, ni rinde culto a una concepción formalista sin encaje en nuestro sistema constitucional. Lo que tiende a evitar el art. 851.1 de la LECrim, cuando califica como quebrantamiento de forma la existencia de una contradicción en los hechos probados, no es otra cosa que la verificación de un juicio de tipicidad sobre una base fáctica agrietada por su propia incoherencia, sobre una descripción de los elementos del tipo en la que haya espacio para el contrasentido o la confusión. Los elementos fácticos sobre los que se construye el tipo han de estar descritos con precisión, de forma coherente, cerrada, sin divagaciones ni contrasentidos.

4.2.- A ese obstáculo se añade el hecho de que el carácter fáctico que el recurrente atribuye al pasaje transcrito es más que cuestionable. De hecho, buena parte de él está integrado por la referencia a una sentencia de esta Sala que, como es lógico, no es utilizada por la resolución recurrida como complemento de una afirmación fáctica, sino como respaldo a una argumentación perfectamente enlazada con el juicio histórico. Que la sociedad Kardzali actuó como una sociedad llamada a gestionar la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos es una proclamación de indudable sentido fáctico y, como tal, recogida en el juicio histórico. Lo que el Tribunal Superior de Justicia añade en la fundamentación jurídica no hace sino reiterar lo que ya ha sido descrito en el factum: "...KARDZALI actuó, sin duda, como canalizadora de los rendimientos derivados de los derechos de imagen del jugador que respondían a contratos reales - eso nadie lo discute: la necesidad de la intervención efectiva de KARDZALI en la explotación de esos derechos de imagen se lenifica enormemente por el propio régimen legal, tal y como es entendido, esta vez sí, por la Sala Tercera".

Que luego el Tribunal Superior de Justicia llegue a relativizar, en la interpretación de la jurisprudencia de la Sala Tercera y del régimen legal definido por el art. 92 de la Ley 35/2006, 28 de noviembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la exigencia de una genuina actividad como punto de contraste entre las sociedades pantalla y las verdaderamente reales, no altera ni introduce confusión acerca del sentido del hecho probado.

No hay, pues, contradicción y el motivo ha de ser rechazado.

5.- El cuarto motivo, al amparo del art. 849.1 de la LECrim, se formaliza -textualmente- por infracción de precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter que deba ser observada en la aplicación de la Ley penal. En particular, por vulneración del artículo 305 del Código Penal, en relación con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en relación con la 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; así como en relación con el Código Civil y con el Código de Comercio.

A juicio de la Abogacía del Estado -que en este motivo cuenta con el apoyo del Ministerio Fiscal- el razonamiento asumido por el Tribunal Superior de Justicia, que ha llevado a rechazar la pretensión anulatoria que alienta el recurso, no es asumible y contradice la normativa expuesta. De su lectura parece deducirse que el órgano de apelación aprecia la existencia de un disfraz de la realidad que, en otras circunstancias, cuando no resulte aplicable el artículo 92, pudiera constituir una simulación propiamente dicha y, sin embargo, entiende que ésta no es penalmente relevante por quedar amparada en el artículo 92, razón por la que confirma el fallo absolutorio de la Sala a quo. Y esta falta de relevancia penal que le atribuye a la simulación obedece, según se desprende de la sentencia, a que la conducta desplegada queda amparada por el supuesto de hecho previsto en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre en el sentido interpretado por la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

El motivo no es acogible.

5.1.- De entrada, la simple enumeración de las normas que habrían sido infringidas por la sentencia de instancia ya sugiere una precisión inicial. Conviene recordar que el recurso que habilita el art. 849.1 de la LECrim, cuando alude a "...un precepto penal de carácter sustantivo u otra norma jurídica del mismo carácter que haya de ser observada en la aplicación de la ley penal", exige una argumentación ligada a un error en la subsunción que haya llevado al Tribunal a quo a la errónea aplicación de la ley penal.

Como es sabido, la jurisprudencia de esta Sala ha evolucionado desde posiciones históricas, basadas en un entendimiento puramente formal de la norma invocada, centrado en la reduccionista división entre normas sustantivas y normas adjetivas, hasta una interpretación en la que admite la invocación de toda norma jurídica que sea decisiva para el juicio de tipicidad. Desde este punto de vista es más que evidente que, tratándose de normas penales en blanco -y el art. 305 del CP es un elocuente ejemplo de esta clase de normas- la cita de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con la 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, es perfectamente acogible.

5.2.- Cuestión bien distinta es que tanto la Abogacía del Estado como el Ministerio Fiscal construyan su argumentario no desde la perspectiva del error de derecho en el juicio de tipicidad, sino del error de derecho por no

haber sabido interpretar correctamente la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo al aplicar el art. 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Se desborda así el marco de cobertura que ofrece el art. 849.1 de la LECrim y se desoye el mandato del art. 10 de la LOPJ.

Esa desenfocada visión de un recurso por infracción de ley, que aspira a rectificar un pronunciamiento absolutorio a partir de una sentencia dictada en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, se hace visible en buena parte de los pasajes llamados a la argumentación del motivo.

La Abogacía del Estado se expresa, en los siguientes términos: "...y es que la argumentación esgrimida por la Sala ad quem para, finalmente, confirmar el fallo absolutorio es el resultado, a juicio de quien suscribe y con los debidos respetos, de una errática interpretación jurídica tanto del artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, como de la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera de lo Contencioso administrativo del Tribunal Supremo".

En la pág. 81 del escrito de formalización puede leerse: "... entiende quien suscribe que yerra la Sala ad quem cuando invoca, en el modo en que lo hace, tanto el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, como la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera que lo aplica, pues lo hace apartándose de la función teleológica del tipo así como de la interpretación que del mismo hace la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Y es en esta interpretación equivocada en la que, en definitiva, se apoya la Sala ad quem para bendecir el artificio pergeñado por los acusados y, en consecuencia, confirmar el fallo absolutorio de la Sala a quo". Como puede observarse, en este caso llega incluso a invocarse la función teleológica del tipo, tal y como habría de ser entendido conforme al criterio de la Sala Tercera.

En la pág. 92 se añade: "... hecha la anterior precisión, procede realizar las siguientes consideraciones sobre el modo en que la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid interpreta la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo". En la pág. 93 se vuelve a insistir: "...y a esta conclusión llega la Sala sobre la base de una interpretación equivocada, con todos los respetos, la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el artículo 92, toda vez que el mismo no resulta aplicable al caso que ahora nos ocupa por las razones que se exponen a continuación".

En la pág. 93 se refuerza este erróneo enfoque impugnativo: "...y prueba de que nos hallamos ante un artículo de endurecimiento de la tributación es, precisamente, que la Sentencias dictadas por la Sala Tercera en aplicación de este precepto obedecen a recursos interpuestos por los obligados tributarios disconformes con la aplicación por la AEAT de este régimen". Y en la pág. 94: "...así, explica la Sala Tercera que la imputación procederá siempre que se cumpla la figura triangular entre cedente, cesionario y empleador, así como que se exceda de la regla de proporción '85/15' a que se refiere su apartado segundo".

La cita de pronunciamientos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que acreditarían el error en la interpretación del art. 92 de la Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se enriquece con la mención de las SSTs 6433/2011, 6 d octubre y 3305/2011, 5 de mayo.

Todo ello lleva a la Abogacía del Estado -pág. 98- a afirmar en términos conclusivos lo siguiente: "...sentado lo anterior y por las razones expuestas, entiende quien suscribe que la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid realiza, con los debidos respetos y en términos de estricta defensa, una errónea interpretación del razonamiento jurídico expresado por la Sala Tercera sobre la irrelevancia de los caracteres de la mercantil, invirtiendo su significado y conculcando así directa e inmediatamente el espíritu y finalidad de la ley. Y es esa errática interpretación la que, precisamente, lleva a la Sala de Apelación a desestimar la irracional valoración de la prueba denunciada por las acusaciones en vía de recurso, bendiciendo así la valoración efectuada por la Sala a quo y confirmando, en consecuencia, su fallo absolutorio".

Con idéntica inspiración, el Fiscal del Tribunal Supremo invita a esta Sala a "... acudir al orden jurisdiccional contencioso administrativo a fin de aclarar si, efectivamente, existe cierto grado de confusión en el alcance del ámbito objetivo del artículo 92 que pudiera haber impedido al Sr. Carlos María comprender si actuaba o no conforme a la legislación vigente y

Solo si en esta doctrina jurisprudencial del orden contencioso-administrativo se apreciara cierto grado de confusión sobre dicho alcance, asistirá razón a la Sala de lo Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia cuando refiere en la sentencia de cuya casación se trata, que mal podemos exigir al justiciable que no tenga una duda que la Sala a quo para interpretar el alcance del precepto cuestionado ha asumido.

Pues bien, lo cierto es que, si acudimos a la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, podemos advertir que en modo alguno se asumen dudas sobre el alcance del artículo 92 en lo atinente a rendimientos provenientes de terceros ajenos al empleador, sino todo lo contrario: la Sala Tercera es meridiana cuando refiere que no se incluirán en el ámbito de aplicación del artículo 92 los rendimientos provenientes de personas distintas del empleador".

Esta forma de entender la vía casacional ofrecida por el art. 849.1 de la LECrim ya anticipa el rechazo de la Sala. El error de derecho nunca puede acreditarse mediante la invocación de la jurisprudencia de otra Sala cuando interpreta, en el ámbito de un recurso contencioso-administrativo, el alcance de un artículo incorporado al régimen jurídico de la tributación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. No existe, en fin, el recurso de casación penal por infracción de la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

5.3.- El segundo bloque argumental se orienta a demostrar que la actividad económica desplegada por Kardzali, descrita en el juicio histórico, no refleja otra cosa que una actividad puramente formal y, por tanto, incapaz de neutralizar los inequívocos indicios de que su creación no respondía a otra finalidad que la de hacer valer una artimaña simulada para eludir el pago de los tributos.

Sin embargo, también ahora se aparta el recurrente de la premisa que impone la vía casacional que ofrece el art. 849.1 de la LECrim, que no es otra que la aceptación del relato de hechos probados. Convertir la descripción de las operaciones enumeradas en el factum -actividad que, según el hecho probado "Kardzali realmente llevó a cabo"- en operaciones simuladas exige voltear aquello que el Tribunal de instancia ha declarado probado.

5.4.- También se extiende el motivo a demostrar el error de derecho "...sobre la concurrencia de los elementos subjetivos del tipo".

Buena parte de la argumentación que ahora se hace valer fue ya expuesta en la impugnación que daba vida al primero de los motivos.

Se insiste en que "...la Sala ad quem, pese a confirmar el fallo de la Sala a quo, parece coincidir con las acusaciones en que las operaciones societarias constituían un disfraz de la realidad. Sin embargo, refiere que dicho disfraz de la realidad, en el caso que nos ocupa, no constituye una simulación propiamente dicha, dada la errónea -dicho sea respetuosamente- interpretación que realiza del artículo 92. (...) La Sala ad quem parece apartarse así de las conclusiones alcanzadas por la Sala a quo sobre el carácter real de la cesión de derechos y, en su lugar, refiere que las operaciones societarias constituían un disfraz de la realidad y carecían de otro fin distinto del de la obtención de un ilícito ahorro tributario. Y prueba de ello es que, en determinados extractos de su resolución, refiere que podría discrepar de la valoración probatoria realizada por la Sala a quo de determinados indicios. Sin embargo, no le atribuye virtualidad revocatoria del fallo a dichas discrepancias porque entiende -equivocadamente- que el artículo 92 ampara en su seno operaciones simuladas como la que ahora nos ocupa".

Una vez más, la parte recurrente y el Fiscal adherido invitan a esta Sala a que desborde los estrechos límites del recurso de casación y anule un pronunciamiento absolutorio rectificando lo que el juicio histórico proclama. La Abogacía del Estado parece insinuar que, pese a la coincidencia entre el Tribunal de apelación y sus argumentos inculpatorios acerca de si el contrato de cesión era o no ajustado a la legalidad vigente -de hecho, este dato modificó la redacción del juicio histórico-, el órgano jurisdiccional no se ha atrevido a extraer la obligada consecuencia, que no es otra que la estimación de su recurso.

5.4.1.- De entrada, la jurisprudencia de esta Sala, en línea con la dictada por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, limita radicalmente la posibilidad de subvertir la valoración probatoria llevada a cabo en la instancia o en la apelación respecto de la concurrencia o ausencia de dolo.

En apoyo de su tesis y para demostrar que en el presente caso no existiría ese obstáculo para la anulación, se trae a colación la STS 604/2019, 5 de diciembre. Sin embargo, una lectura detenida de su fundamentación jurídica pone de manifiesto que su contenido dista mucho de prestar cobertura a la pretensión de la Abogacía del Estado, antes al contrario, refuerza la intangibilidad del factum: "... el error sobre la concurrencia de los elementos subjetivos podría subsanarse en casación si se basase exclusivamente en consideraciones jurídicas sobre la naturaleza del dolo exigido por el tipo, es decir si se tratase de un error de subsunción. Por ejemplo, si la absolución se fundamentase en la consideración errónea de que el tipo objeto de acusación exige dolo directo, absolviendo el Tribunal de instancia por apreciar la concurrencia de dolo eventual, cuando en realidad el dolo eventual fuese suficiente para la condena. También cuando se calificase por el Tribunal de Instancia de dolo eventual una conducta en la que, a partir exclusivamente de los datos obrantes en el relato fáctico sin reconsideración probatoria adicional alguna, ni modificación de la valoración fáctica sobre la intencionalidad del acusado realizada por el Tribunal, fuese constatable la concurrencia de dolo directo. O cuando el Tribunal de Instancia fundase su absolución en la ausencia de un elemento subjetivo específico que considerase necesario para integrar el tipo, cuando esta apreciación fuese jurídicamente errónea por no ser exigible para la subsunción de la conducta en el tipo objeto de acusación la concurrencia del elemento subjetivo específico exigido por el Tribunal".

En el presente recurso de casación no está en juego, desde luego, discrepancia alguna respecto de la calificación del dolo -eventual o directo-. La sentencia cuestionada se limita, sin más, a excluir su concurrencia. Y lo hace con fundamento en datos fácticos y normativos que son interpretados con la soberanía decisoria que otorga a la jurisdicción penal el art. 10 de la LOPJ. Dejar sin efecto la ausencia de dolo declarada por el Tribunal Superior de Justicia, porque así se derivaría de la interpretación que la Sala Tercera del Tribunal Supremo hace del art. 92 de la LIRPF, no resulta acogible.

El criterio del Tribunal ad quem, cuando avala el razonamiento de la Audiencia Provincial acerca de la ausencia de ánimo defraudatorio, queda claramente reflejado al argumentar en los siguientes términos: "... el Tribunal de primer grado, aunque con una concepción en exceso laxa del ámbito de aplicación del art. 92 LIRPF, sí ha argumentado de un modo no arbitrario la creencia de que no concurre el elemento subjetivo del tipo: se ampara en el art. 92 LIRPF -que, de por sí, consagra una opacidad transitoria en la imputación de ciertos rendimientos- para considerar, de un lado, que el contribuyente estimó que sus ingresos por derechos de imagen estaban en todo caso mediatamente conectados con su empleador; también hace constar la Sentencia que, con independencia de la procedencia de los rendimientos, se respetaron los límites cuantitativos autorizados por ese precepto (regla 85/15);

igualmente considera como dato no desdeñable para excluir el ánimo de defraudar a la Hacienda del Sr. Carlos María que éste en ningún momento oculta su participación en KARDZALI -declaración del patrimonio y modelo 720-, habiendo declarado los rendimientos que KARDZALI le abonó progresivamente en pago de los 5.000.000 de euros que constituían el precio pactado por la cesión de la explotación de derechos de imagen (pág. 24 in fine de la Sentencia apelada). Es cierto que esas declaraciones tributarias del acusado no dan cuenta de los rendimientos por la explotación de sus derechos de imagen; pero no es menos cierto que revelan -así lo entiende la Sala a quo- un ánimo de no ocultación que, trascendiendo la indebida interpretación del art. 92 LIRPF, impide apreciar la simulación expresiva del dolo típico. Tampoco se recoge en la Sentencia -ni se ha sostenido como hecho integrador de la acusación- la existencia de sociedades interpuestas entre el pagador y la sociedad final, o entre ésta y el sujeto pasivo, lo que en ocasiones la jurisprudencia ha reputado como elemento claramente constitutivo de simulación, que iría más allá del mero fraude de ley (v.gr., STS 374/2017, de 24 de mayo, FJ 8º.2)"

También ahora, el error de subsunción pretende demostrarse a partir de un equivocado entendimiento por los dos órganos jurisdiccionales de instancia y apelación acerca de la "correcta interpretación" del art. 92 de la LIRPF, que no sería otra que la proclamada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, orientación metódica que ya ha sido descartada en el FJ 5.2 de esta misma resolución.

El razonamiento de los recurrentes topa con un obstáculo insalvable que trata de ser eludido en el desarrollo del motivo. Y es que tanto la Audiencia Provincial como el Tribunal Superior de Justicia han proclamado de forma apodíctica la validez del contrato de cesión firmado entre Carlos María y la entidad Kardzali el 1 de agosto de 2009. Descartada la simulación absoluta y la nulidad radical que se atribuye a ese negocio jurídico, resulta especialmente difícil concluir el error de subsunción. Y por lo que afecta a esos otros rendimientos -Adidas y demás compañías- no ligados a la entidad empleadora -Real Madrid CF-, el razonamiento en la instancia al completar la motivación impuesta a raíz de la anulación de la sentencia inicial núm. 672/2019, 25 de noviembre, no revela la infracción legal que se denuncia. Tampoco se advierte ese error en la exclusión de la tipicidad que concluye el Tribunal Superior de Justicia.

La sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia descarta la necesidad de revisar el fallo absolutorio al entender que "...la exclusión del elemento subjetivo del tipo por falta de la simulación penalmente relevante y por actuar en la creencia de resultar amparada por el art. 92 LIRPF la no imputación de los rendimientos por derechos de imagen que integran el objeto de la acusación, podrá ser compartida, o no, pero no se funda ni en un defecto de subsunción típica ni en la arbitrariedad o sinrazón lesivas del derecho a la tutela judicial efectiva, únicos ámbitos que nos es dable revisar en un recurso frente a una Sentencia absolutoria". Y añade: "...pero es que aquí sucede que la realidad legal ampara y tolera, dentro de unos márgenes cuantitativos y con unos determinados requisitos, un umbral de opacidad y de diferimiento en la imputación de los rendimientos por el titular de los derechos de imagen que, en otras circunstancias, permitiría hablar de simulación propiamente dicha".

Asume como propio el razonamiento de la Audiencia Provincial en los siguientes términos: "... la Sala a quo razona suficientemente que no se puede hablar de simulación cuando no se falsea la realidad, simulando operaciones que no respondan a propósito lícito alguno: el jugador está cediendo la explotación de su imagen o cediendo o autorizando su utilización -tanto vale- a una sociedad que, ex lege y reconocidamente, no tiene por qué reunir unos determinados medios humanos y materiales propios, llegando a admitir el TS que la cesionaria de la explotación de los derechos de imagen sea una 'sociedad transparente'...; lo que es coherente con el hecho de que pueda ser el propio jugador, como persona física, quien explote su imagen...".

En definitiva, la Sala no considera procedente anular la inferencia probatoria de la Audiencia Provincial -avalada por el Tribunal Superior de Justicia- acerca de la ausencia de dolo defraudatorio respecto del contrato de cesión de los derechos de explotación de la imagen del acusado y el consiguiente régimen de tributación al que aquél se acogió, amparado en el art. 92 de la LIRPF, interpretado en el marco de la presente causa penal por aquellos dos órganos jurisdiccionales. Tampoco estima procedente anular el añadido al juicio histórico que verificó el Tribunal de apelación respecto de aquellos otros rendimientos vinculados a entidades distintas -Adidas y otras- del club de fútbol que pagaba sus honorarios.

Se impone, por consiguiente, la desestimación del motivo (art. 885.1 de la LECrim).

6.- La desestimación del recurso conlleva la condena en costas de la Abogacía del Estado, en los términos establecidos en el art. 901 de la LECrim y la declaración de oficio respecto de las ocasionadas por el Ministerio Fiscal.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

Que debemos declarar y declaramos **NO HABER LUGAR** al recurso de casación, interpuesto por la ABOGACÍA DEL ESTADO, en representación legal de la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con la adhesión del MINISTERIO FISCAL, contra la sentencia núm. 223/2021, 29 de junio, dictada en grado de

apelación por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que confirmó la sentencia núm. 177/2021, 8 de abril, de la Sección 30ª de la Audiencia Provincial de Madrid, que absolvió a los acusados D. Carlos María, D. Carlos Daniel y D. Luis Antonio, de los delitos contra la Hacienda Pública por los que habían sido acusados.

Condenamos al recurrente al pago de las costas causadas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Manuel Marchena Gómez, presidente D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre D. Andrés Palomo Del Arco

D. Pablo Llarena Conde D.ª Carmen Lamela Díaz

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.