

Sección nº 30 de la Audiencia Provincial de Madrid
C/ de Santiago de Compostela, 96 , Planta 12 - 28035
Teléfono: 914934388,914934386
Fax: 914934390
audienciaprovincial_sec30@madrid.org
GRUPÒ 1

N.I.G.:

Procedimiento Abreviado 671/2024 M 4

Delito: Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social

O. Judicial Origen: Juzgado de Instrucción nº 35 de Madrid

Procedimiento Origen: Procedimiento Abreviado 984/2020

S E N T E N C I A Nº 371 /2025

Ilmo. Sr. Presidente e Ilmos sres. Magistrados:

D. CARLOS MARTIN MEIZOSO.

D. DIEGO DE EGEA Y TORRON (Ponente)

D. JUAN JOSÉ TOSCANO TINOCO

En Madrid, a 9 de Julio de dos mil veinticinco .-

Este Tribunal vio en juicio oral y público la causa arriba referenciada, instruida en el juzgado de instrucción de referencia por la presunta comisión de dos delitos contra la Hacienda Pública.

El representante del Ministerio Fiscal y el representante de la Abogacía del Estado han formulado acusación contra D. CARLO ANCELOTTI, quien estuvo defendido en el acto del juicio oral por el letrado D. Carlos Zabala López Gómez y representado por el procurador D. Noel-Alain de Dorremoechea Guiot.

ANTECEDENTES PROCESALES

En la vista del juicio oral, celebrada los pasados días 2 y 3 de abril de 2025, se practicaron las siguientes pruebas: interrogatorio de D. Carlo Ancelotti; testificales de D. Davide A. [REDACTED], de Dña. Marian B. [REDACTED] y de D. Chloe Victoria B. [REDACTED] M. [REDACTED], testifical-pericial de D. Salvador Martínez Arroyo, de D. Diana Roldan Torres y de D. Caridad Mourelo Gómez, y periciales de D. Cristina Muñoz Aycuensa, de D. Manuel de Vicente Tutor y de D. David Alonso Matilla

I.- El Ministerio Fiscal representado por D José Manuel San Baldomero Jiménez calificó definitivamente los hechos como constitutivos de:

Un delito contra la Hacienda Pública, previsto y penado en el artículo 305. Bis 1 c) y 2 en relación al 305.1 y 2 del Código Penal (subtipo agravado), en relación con el ejercicio 2014, a integrar, como norma penal en blanco, con la ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Un delito contra la Hacienda Pública, previsto y penado en el artículo 305. Bis 1 a) y c) y 2 en relación al 305.1 y 2 del Código Penal (subtipo agravado), en relación con el ejercicio 2015, a integrar, como norma penal en blanco, con la ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Imputa la responsabilidad penal, en concepto de autor del artículo 28 del Código Penal, a D. CARLO ANCELOTTI, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal e interesa se le imponga al acusado las siguientes penas:

A) Por el delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el artículo 305 bis 1 c) y 2 en relación al 305. 1 y 2 del Código Penal relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio de 2.014; la pena de DOS AÑOS Y TRES MESES de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, conforme al artículo 56 CP, multa de 1.159.083 €, con responsabilidad personal subsidiaria de tres meses de privación de libertad en caso de impago, conforme al artículo 53.2 CP, pérdida de la posibilidad de obtener

subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social por tiempo de cinco años.

B) Por el delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el artículo 305 bis 1 a) y c) en relación al 305. 1 y 2 del Código Penal relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio de 2.015; la pena de DOS AÑOS Y SEIS MESES de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, conforme al artículo 56 CP, multa de 2.027.154 €, con responsabilidad personal subsidiaria de tres meses de privación de libertad en caso de impago, conforme al artículo 53.2 CP, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social por tiempo de cinco años. con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena.

En concepto de responsabilidad civil el acusado, indemnizará a la AEAT la suma consignada por el acusado el 3 de mayo de 2021, tras la liquidación realizada por la AEAT, de 386.361,93 euros correspondientes a las cuotas defraudadas en el IRPF del año 2014 y la cantidad de 675.718,76 euros, correspondientes a las cuotas defraudadas en el IRPF del año 2015, más intereses devengados.

Costas procesales.

El representante de la Abogacía del Estado D. Álvaro Bazal Bonelli, al elevar a definitivas sus conclusiones provisionales, calificó definitivamente los hechos como constitutivos de:

A) Un delito contra la Hacienda Pública del art. 305 bis del Código Penal en relación con el impago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2014.

B) Un delito contra la Hacienda Pública del art. 305 bis del Código Penal, en relación con el impago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2015.

Según el escrito de acusación de la representación de la Abogacía del Estado, se afirma que, de conformidad con el artículo 28 del Código Penal D. CARLO ANCELOTTI resulta responsable de los delitos anteriores en concepto de autor sin la concurrencia de circunstancias modificativas de responsabilidad criminal; solicitando que se impusieran las siguientes penas;

- Por el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 del Código Penal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2014, las penas de DOS AÑOS de prisión con la accesoria de inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa del DOBLE de la cuota defraudada, con responsabilidad personal subsidiaria de seis meses en caso de impago, y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante DOS años.

- Por el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 bis del Código Penal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2015, procede imponer al acusado las penas de TRES AÑOS de prisión con inhabilitación especial del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa del triple de la cuota defraudada con responsabilidad personal subsidiaria de ocho meses en caso de impago, y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales de la Seguridad Social durante TRES años.

Todo ello con la obligación del pago de las costas procesales.

En concepto de responsabilidad civil el acusado indemnizará a la Hacienda pública en las cantidades de la liquidación vinculada al delito, con clave de liquidación núm. [REDACTED] correspondiente al IRPF de los ejercicios de 2014 y de 2015, así como a los recargos e intereses de demora que legalmente procedan, calculadas desde el último día de plazo para la presentación de la declaración, de conformidad con lo establecido en los artículos 26,255,257 y 298 de la Ley General Tributaria.

Sección nº 30 de la Audiencia Provincial de Madrid - Procedimiento Abreviado 671/2024

A su vez a las cantidades anteriores habrán de añadirse los intereses de demora previstos en el artículo 26 de la Ley General Tributaria (S.T.S. 832/2013) desde la fecha de la sentencia y hasta el completo pago.

III.- La defensa de CARLO ANCELOTTI solicitó su libre absolución. Pero para el caso de condena, y subsidiariamente, serían de aplicación las atenuantes de reparación del daño, en su modalidad muy cualificada, del artículo 21.5 del Código Penal y la atenuante muy cualificada de dilaciones indebidas, del artículo 21.6º del CP.

Alternativamente a la circunstancia prevista en el artículo 21.6º, sería de aplicación la atenuante analógica a esta última, prevista en el artículo 21.7º del CP.

IV.- Como cuestiones previas el Abogado del Estado aporta informe de fecha 17/3/2025 que amplía y ratifica el emitido y obrante en autos el 27/09/24. El letrado de la defensa, aporta documento sobre la declaración tributaria de un hijo de acusado del año 2015.

Con traslado a las partes, ninguna se opuso a la incorporación de la nueva documentación, sin perjuicio de la valoración que se pueda hacer en sentencia.

HECHOS PROBADOS

1.- D. Carlo Ancelotti, nacido en la localidad de Reggiolo (Italia) el 10/06/1959, mayor de edad, sin antecedentes penales, entrenador profesional de fútbol, con NIE nº , el 5 de julio de 2013 se incorporó al Club de Fútbol Real Madrid como primer entrenador tras la firma de un contrato laboral como entrenador principal que abarcaría las temporadas deportivas, 2013/2014, 2014/2015 y 2015/2016 comprendiendo su prestación de servicios como tal, el periodo entre el 5 de julio de 2013 hasta el día 25.5.2015, fecha en la que fue rescindido el contrato al finalizar los servicios como deportista profesional por lo que a partir de la firma paso a estar sujeto a la tributación impositiva española en el ejercicio fiscal del año 2014, al adquirir la condición de residente fiscal en España, y por tal motivo presento y satisfizo mediante

retenciones y pagos a cuenta, en concepto de Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas en los ejercicios 2014 y 2015.

2.-El sr. Ancelotti como obligado tributario, presentó en plazo la declaración tributaria del impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2014 (en fecha 27 de mayo de 2015) y de 2015 (en fecha 23 de junio de 2016), consignó únicamente las retribuciones de trabajo personal percibidas del Club de Fútbol Real Madrid, omitiendo todo rendimiento correspondiente a la explotación de sus derechos de imagen, llegando de esta forma a declaraciones con cuotas negativas, y a solicitar y obtener de la Agencia Tributaria (AEAT) devoluciones por el supuesto exceso en su tributación, arrojando un saldo negativo de -39.575,17 euros en el ejercicio de 2014 (que serían devueltos por el Erario Público el día 14 de julio de 2015).

3.- El sr. Ancelotti acudió a la estructuración de un complejo societario destinado a canalizar el cobro de sus derechos de imagen. De ese modo, y en 1 de julio de 2013 suscribió un contrato de cesión de la explotación de sus derechos de imagen, mediante la celebración de dos contratos privados con la entidad mercantil VAPIA LIMITED, por un periodo de tres años, a cambio de un precio de 1.000.000 de euros, exigibles desde la firma del contrato, pero que finalmente fueron abonados en ejercicios sucesivos al no exigir el sr. Ancelotti el pago inmediato de su crédito. Dicha contraprestación se basó en una previsión de los ingresos por el cedente podría obtener durante la vigencia del contrato. Siendo nombrado el citado acusado, apoderado de dicha entidad desde el 2 de julio de 2013.

El día 4 de julio de 2013 esto es, un día anterior a la firma del contrato laboral como entrenador deportivo con el club de fútbol Real Madrid, celebó un contrato privado de cesión de derechos de imagen al Club Deportivo del Real Madrid, concurriendo el acusado, actuando en su propio nombre y representación, manifestando también actuar en nombre y representación de una sociedad innominada y no determinada "*que explota sus derechos de imagen*" afirmando el acusado en dicho contrato, que tendría cedidos dichos derechos de imagen a dicha sociedad, pero que sería identificada más adelante, acordando en este contrato con el Club de Fútbol Real Madrid la cesión del 50% de

dichos derechos de imagen a la entidad deportiva para el mismo periodo temporal del contrato laboral de prestación de servicios como entrenador, recogiendo por las partes que la identificación y comunicación al club de fútbol de aquella sociedad sin nombre que explotaba sus derechos de imagen, habría de producirse en un plazo de tres meses. La comunicación al Club de Fútbol Real Madrid del nombre de la sociedad que explotaba los derechos de imagen del sr. Ancelotti, no se produjo hasta casi un año después, mediante escrito sin fecha en el que se indicaba que la sociedad VAPIA LLP (no la sociedad VAPIA LIMITED, titular aparente de los derechos en virtud del contrato de 1 de julio de 2013) era la titular de los derechos de imagen del obligado tributario hasta el 30 de junio de 2016.

4.- VAPIA LIMITED es una sociedad constituida el 13 de septiembre de 2012 en Tórtola, en las Islas Vírgenes Británicas, sociedad unipersonal con un capital social de 1 dólar suscrita inicialmente por la entidad SONYMORE LIMITED, con el mismo domicilio social que el de Vapia Limited, y cuya única acción fue transmitida en fecha de 17 de enero de 2014 a la sociedad APPLIEDORE CONSULTING LIMITED, con domicilio en Londres, (esto es, después de la fecha del contrato de cesión de los derechos de imagen de 1 de julio de 2013), siendo encargada desde entonces de gestionar los derechos de imagen de acusado en beneficio del fideicomiso NANI SETTLEMENT.

A su vez, APPLIEDORE CONSULTING LIMITED era una sociedad domiciliada en Reino Unido, cuyo capital pertenecía formalmente a dos socios, (Greg M. R. y J. F.) ambos asesores financieros del sr. Ancelotti, quienes figuraban cada uno de ellos con la propiedad de 100 acciones cada una de valor nominal de 1 libra, y que actuaban como fiduciarios de un tercero, John Mc C. (contable del acusado), quien a su vez era fideicomisario del fideicomiso THE NANI SETTLEMENT, siendo esta organización un fideicomiso precisamente constituido el día 3 de diciembre de 2014 por el sr. Ancelotti, siendo él el único y real beneficiario del mismo junto a su esposa Dña. Marian B.

5.- La sociedad VAPIA LLP, domiciliada en Londres, se constituye el 4 de octubre de 2013, (esto es, después de la firma del contrato de cesión de derechos de imagen con el

Real Madrid, y dentro de los 3 meses estipulados en el contrato de cesión] y está participada en un 99% por VAPIA LIMITED, perteneciendo el 1% restante a la sociedad DITOMAC BVI, residente, al igual que VAPIA LIMITED en las Islas Vírgenes Británicas. Siendo su representante legal el sr. Ancelotti, tal y como se hace constar en el tantas veces nombrado contrato de cesión, como una de las partes del mismo. De esta forma, el sr. Ancelotti se valió de la sociedad VAPIA LLP para que ésta sociedad se presentara formalmente ante el REAL MADRID CLUB DE FUTBOL como titular de sus derechos de imagen, a pesar de que ni siquiera formalmente los tenía atribuidos, ya que el contrato de cesión referido de 1 de julio de 2013 lo fue con la sociedad VAPIA LIMITED y no con la sociedad VAPIA LLP.

Comprometiéndose el Club de Futbol Real Madrid al pago de las cantidades fijadas en dicho contrato a la "SOCIEDAD" contra la presentación de las oportunas facturas y el original del Certificado de Residencia Fiscal. Acordando el abono de las siguientes cantidades brutas:

*Temporada 2013/2014.- 1.409.645 euros. Temporada 2014/2015.- 1.795.575 euros.
Temporada 2015/2016.- 1.795.575 euros.*

Llevando a cabo el Real Madrid el pago de la cantidad de 1.015.000 euros a la Sociedad VAPIA LLP (residencia Reino Unido) en 10 de febrero de 2015 con la retención de 251.212,50 euros y de la cantidad de 2.590.788,21 euros con la retención de 621.789,17 euros en fecha 1 de febrero de 2016.

El C.F Real Madrid, certificó que desde que el acusado prestaba sus servicios para el Club, la titularidad de los derechos de imagen correspondía a la sociedad VAPIA LLP. En 10 de febrero de 2015 el Club de futbol Real Madrid abonó 1.015.000 euros a dicha sociedad con la retención de 251.212,50 euros y en 1 de febrero de 2016 abonó la suma de 2.590.788,21 euros con la retención de 621.789,17 euros

La sociedad VAPIA LLP interviniente, y como se ha dicho, cesionaria de la explotación profesional de los derechos de imagen del entrenador, otorgo un poder ilimitado al propio cedente (el entrenador) para su gestión.

6.-Las sociedades VAPIA LIMITED y VAPIA LLP no tuvieron en el periodo comprendido entre los años 2014 y 2015 ninguna actividad diferente a canalizar la gestión y el cobro de los derechos de imagen del sr. Ancelotti, sin prestación de servicios a terceros. Dichas sociedades no han tributado en ningún territorio por los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen del acusado.

Ambas sociedades, carecían de estructura real de negocio, carecían de riesgo empresarial, siendo el sr. Ancelotti apoderado de VAPIA LIMITED y representante de VAPIA LLP, careciendo ambas de locales, de empleados, ni de oficinas. El sr. Ancelotti participa en el entramado de las sociedades (VAPIA LIMITED, VAPIA LLP y APPELDORE CONSULTING LIMITED) y en el fidecomiso THE NANI SETTLEMENT, las dos primeras sociedades fueron constituidas a los efectos de la fijación de un sujeto obligado al pago del impuesto diferente al real (sr. Ancelotti), y que favorecían la ocultación de información a la Hacienda española, careciendo de justificación económica para la gestión y cesión de los derechos de imagen del sr. Ancelotti.

7.-La sociedad VAPIA LIMITED, como se ha dicho, cesionaria de la explotación de los derechos de imagen del entrenador desde el 1 de julio de 2013, no abrió cuenta bancaria hasta diciembre de 2013, permaneciendo sin movimientos hasta el 28 de noviembre de 2014 (17 meses después). Apareciendo en el registro de las compañías de Reino Unido como inactiva. Por su parte la sociedad VAPIA LLP no tuvo movimiento alguno en sus cuentas bancarias hasta el 23 de julio de 2014, momento en el que se cobró el segundo de los pagos estipulados en el contrato de cesión suscrito con el Real Madrid.

Los rendimientos derivados del derecho de imagen del acusado, cobrados por las entidades VAPIA LLP y VAPIA LIMITED supusieron ingresos por importe de 1.248.589,58 euros en el año 2014, sin que el sr. Ancelotti como persona física, ni tampoco VAPIA LLP ni VAPIA LIMITED ni ninguna otra persona o sociedad hayan declarado ni tributado por estas cantidades efectivamente percibidas correspondientes a los derechos de imagen en ningún país, y sin que ni tampoco el acusado declarara, ni

tributara por las cantidades que, teóricamente debían corresponderle por la supuesta cesión de sus derechos de imagen a las sociedades mencionadas.

8.-Se declara probado que el acusado omitió en sus declaraciones la titularidad en propiedad de dos bienes inmuebles sitos en el extranjero, que supusieron una imputación de rentas por la AEAT de 23.059,84 euros en el ejercicio fiscal de 2014.

9.- En el ejercicio fiscal de 2014 el sr. Ancelotti debió computar en su declaración las retribuciones de la gestión de sus derechos de imagen como rendimiento neto de la actividad económica de 1.248.589,58 euros. Integrando los rendimientos en la liquidación del IRPF del sr. Ancelotti junto con ajustes menores como la imputación de rentas inmobiliarias, y ajustadas las retenciones soportadas, resulta cuota defraudada total de 386.361,93 euros en el ejercicio fiscal de 2014, del siguiente modo:

IRPF	Ejercicio 2014
Resultado a ingresar	346.786,76€
Importe devuelto indebidamente	-39.575,17€
Cuota defraudada	386.361,93€

10.-En fecha 3.5.2021 se practicó por la Agencia Tributaria diligencia de embargo de sueldos, salarios, pensiones y otras cantidades percibidas por el trabajador que le fue comunicada al Real Madrid, siendo el sr. Ancelotti quien remitió un escrito al Club de Fútbol Real Madrid en 17 de diciembre de 2021 por el que autorizaba al citado club de fútbol a ingresar en la agencia tributaria la cantidad de 1.420.120,51 euros correspondiente al embargo y, posteriormente descontar dicho importe. Cantidad que fue ingresada en la Agencia Tributaria.

11.-Con independencia a la remisión del expediente administrativo al Ministerio Fiscal y tramitación del procedimiento penal, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en el expediente de A23 número de referencia dictó acto administrativo de liquidación tributaria vinculada a delito en fecha 2 de abril de 2020, de conformidad con los artículos 101.4 c), 253 y 257 y

concordantes de la Ley General Tributaria, alcanzando la deuda tributaria 1.062.080,69 euros correspondientes a la suma de la cuota defraudada en el ejercicio 2014 (386.361 euros), y otros 155.887,85 euros correspondientes a intereses de demora devengados hasta la fecha, realizándose desde entonces por la Administración competente actuaciones dirigidas a la satisfacción íntegra de la deuda tributaria.

12.-El Sr. Ancelotti era residente legal en Gran Bretaña desde el mes de abril de 2015, habiendo abandonado territorio nacional el día 26 mayo de 2015, residiendo en el ejercicio fiscal de 2015, menos de 183 días en la vivienda que tenía arrendada en España.

13.- La causa fue incoada por auto de 24 de junio de 2020, llevándose en la fase de instrucción una serie de diligencias de investigación y aportación de documentos, e informes periciales, acordándose la prórroga de la fase de instrucción, al ser declarada compleja la causa y en auto de 28 de enero de 2022 se declaró la complejidad de la causa el primer auto de transformación de las Diligencias Previas a Procedimiento Abreviado

de 4 de julio de 2023, auto que fue revocado parcialmente por la sección 6ª de la Audiencia provincial por auto de 7 de noviembre de 2023, llevando a cabo la Magistrada Instructora la ampliación del auto de transformación el Procedimiento Abreviado en fecha 15 de diciembre 2023, siendo acordada la apertura del Juicio Oral el 12 de marzo de 2024.

14.-Teniendo entrada la causa en la Sección nº 30 de la Audiencia Provincial para la celebración del Juicio Oral el 3 de mayo de 2024, acordándose el señalamiento del mismo para los días 2,3 y 4 de abril de 2025, celebrándose en los dos primeros días dichos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El representante del Ministerio Fiscal y de la Abogacía del Estado imputan al acusado Carlo Ancelotti -en concepto de autor del artículo 28 del Código Penal- la comisión de dos delitos contra la Hacienda Pública relativos al impago del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios de 2014 y 2015, entendiendo ambas partes que el acusado ha defraudado a la Hacienda Pública la cantidad de 386.361 euros en el ejercicio 2.014, y de 675.718 euros en el ejercicio 2.015.

Sostienen, como fundamento de tal acusación, que, pese a la forma de la que se revistió la operación, la venta de los derechos de imagen por parte de Carlo Ancelotti a las sociedades VAPIA LIMITED y a VAPIA LLP no fue real, sino simulada, y se formalizó con el único propósito de crear la apariencia de haber cedido los derechos de imagen del entrenador para eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación de esos mismos derechos de imagen.

En todo caso, abordando ya la cuestión de fondo, hemos de partir de un hecho indiscutido; el acusado sr. Ancelotti cedió sus derechos de imagen en los términos que se han reflejado en los hechos probados de esta sentencia.

Las acusaciones y la defensa coinciden sustancialmente en el relato fáctico indicado en los hechos probados y también en la interpretación que ha de otorgarse a la regulación del régimen especial de imputación de rentas por derechos de imagen establecido en el art 92 de la Ley de renta, en la redacción aquí aplicable “ratione temporis” como veremos más adelante, pero discrepan en otro terreno bien distinto: el de la realidad de la cesión a la sociedad VAPIA LIMITED y a la sociedad británica VAPIA LLP de aquellos derechos por cuanto, según el fiscal y el representante de la Administración del Estado, aquella cesión es puramente ficticia, simulada, construida exclusivamente para dar apariencia de realidad y de conformidad con el ordenamiento jurídico a una conducta que no tenía otro designio que el de eludir el pago de los tributos correspondientes, utilizando una norma (el artículo 92 de la ley de renta) que solo podía estar prevista para cesiones reales, no ficticias o simuladas como es la que, a juicio de las acusaciones, acontece en autos. Más adelante haremos referencia a la posición jurídica de la defensa.

En primer lugar se discrepa sobre la naturaleza jurídica de los dos contratos firmados por el acusado y el Club de Fútbol Real Madrid (a partir de aquí RM) en donde, según

consta en las actuaciones (uno aportado en la prueba documental de la defensa y el otro en el expediente digital de la Agencia tributaria), son contratos con contenido diferente, el contrato que podemos definir como principal, es decir el contrato laboral como deportista profesional por el que el RM contrató al sr. Ancelotti como entrenador profesional por tres temporadas, firmado el 5 de julio de 2013 con vigencia hasta el 30 de junio de 2016, y un segundo contrato de cesión de derechos de imagen firmado el día anterior, 4 de julio, contrato por el que el sr. Ancelotti hacía constar, que se encontraba ligado al RM mediante contrato de trabajo de Deportista Profesional desde el 5 de julio de 2013 por el plazo de tres años y siendo titular de todos sus derechos de imagen, los tenía cedidos a una sociedad innominada, y al subscribir éste contrato de cesión de derechos de imagen, de carácter mercantil, cedía estos derechos al RM, bajo unos condicionamientos que no vienen al caso, pero sí viene al caso la retribución entre los contratantes por los derechos a las cantidades generadas por los derechos citados.

El régimen jurídico que nuestra legislación ofrece en éste caso está sostenido por el artículo 92 de la Ley de Rentas, que según su interpretación jurisprudencial expresada en la sentencia a de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2012, “... *las cantidades percibidas por la cesión de derechos de imagen del deportista se imputan en la base imponible general, siempre que sean superiores al 15 por 100 del total abonado a aquel por la relación laboral y por la cesión de los mencionados derechos.*”

Como señala dicha sentencia, “*los rendimientos del trabajo que la persona física percibe del empleador han de ser inferiores al 85 por 100 de la suma de dichos rendimientos y la cantidad pagada por el empleador a cambio de la explotación de la imagen del cedente (futbolista), con lo cual para que no proceda la imputación es necesario que las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo sean iguales o superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen)*”.

Y, como se afirma también en la expresada resolución, para que el régimen especial sea aplicable “*lo único que importa es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que cede la explotación de su*

imagen y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos”, en el bien entendido de que “es irrelevante cuál sea el porcentaje de participación en la sociedad, el objeto de tal sociedad cesionaria, la composición de sus ingresos o de su accionariado, el lugar de su establecimiento e incluso que sea o no transparente”.

En definitiva, y por seguir reiterando aquella doctrina jurisprudencial, “*dándose el triángulo, la única circunstancia que impide la imputación es que lo pagado por la entidad titular de la relación laboral --es decir, el Club deportivo principalmente en este caso-- a la primera cesionaria de los derechos de imagen por la cesión de éstos no supere el 15 por 100 de la cantidad resultante de acumular ese pago al que efectúa directamente a la persona física por sus servicios profesionales*”, toda vez que “*para que el régimen resulte aplicable a un contribuyente por el IRPF han de concurrir las tres circunstancias siguientes: a) que dicho contribuyente tenga cedido el derecho a la explotación de su imagen, o haya consentido o autorizado su utilización, a otra persona o entidad, residente o no residente; b) que dicho contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral; c) que la persona o entidad empleadora o una entidad vinculada a ella haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente*”.

SEGUNDO. - El artículo 16 de la Ley General Tributaria nos enseña que en los actos o negocios en los que exista simulación –como aquí ocurriría, según el fiscal y el abogado del Estado, con la cesión de los derechos de imagen del jugador profesional acusado– “*el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes*”.

Aunque nos hallamos –ahora– en un ámbito jurídico público, la simulación es una figura surgida en el Derecho Civil y perfilada por la jurisprudencia de ese orden jurisdiccional y por la doctrina científica, que han creado un cuerpo doctrinal completo en relación con su concepto, las dos formas en que puede presentarse (absoluta y relativa) y las consecuencias jurídicas que deben anudarse a la misma.

La figura, en efecto, está relacionada con la causa de los negocios jurídicos, de forma que —en una primera aproximación— puede afirmarse que hay simulación *absoluta* cuando los interesados aparentan realizar un contrato que, en realidad, no quieren que tenga vida jurídica alguna y que hay simulación *relativa* cuando se quiere realmente un negocio jurídico distinto (negocio simulado) del creado externamente por las partes (negocio aparente).

Como tiene señalado el Tribunal Supremo, Sala de lo Civil (por todas, sentencia de 11 de febrero de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 44/2014), *“la simulación no es otra cosa que la apariencia negocial”, de manera que “bajo ésta se oculta un caso inexistente (simulación absoluta) o bien otro negocio jurídico distinto (simulación relativa), lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay, la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa”*.

Y concluye el Tribunal Supremo: *“en el primer caso, se aplica el artículo 1275 del Código Civil en relación con el apdo. 3 del artículo 1261 del mismo texto legal; y en el segundo, no existirá el negocio simulado, pero sí el disimulado, conforme al artículo 1276 del Código Civil”*.

Aunque en el ámbito tributario el precepto legal más arriba citado engloba ambas figuras (la simulación absoluta y la relativa), pues en los dos supuestos, lo que se someterá a tributación es el hecho imponible efectivamente realizado por las partes, no conviene perder de vista que las acusaciones —en el caso de autos— entienden que los negocios jurídicos en los que participó el acusado con la sociedad VAPIA LIMITED realizado el 1 de julio de 2013 y el llevado a cabo entre el RM y VAPIA LLP, firmado el 4 de julio de 2013 son, sencillamente, falsos, en cuanto fueron efectuados con una única finalidad espuria: eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación por el Sr. Ancelotti de sus derechos de imagen.

Es esencial determinar en esta sentencia, el análisis de los negocios supuestamente falsos y, en el caso de que apreciáramos probada la existencia de simulación, extraer la consecuencia legal correspondiente, en el bien entendido de que, de rechazarse la

alegada simulación absoluta, el comportamiento sometido a nuestro enjuiciamiento no sería típico, pues estaría amparado en una normativa –el artículo 92 de la ley del IRPF - sobre cuyo alcance e interpretación existe una clara jurisprudencia.

TERCERO.- Dado por presupuesto fáctico lo contenido en el fundamento de derecho anterior, hemos de examinar las razones por las que las acusaciones sostienen que hay simulación absoluta en la cesión de derechos documentada en el contrato de 4 de julio de 2013 y sus razonamientos, resumidamente, son los siguientes:

- a) Carece de justificación que se cedan los cuantiosos derechos de imagen derivados del fichaje por el Real Madrid a una sociedad sin infraestructura alguna, a cambio de nada, ya que esa sociedad no puede cumplir el contrato en tanto carecía de facultades, limitándose a seguir las instrucciones del del investigado.
- b) La causa de los contratos de cesión no fue otra que la utilización de sociedades ya constituida bajo un régimen fiscal más beneficioso de impuestos hasta el año 2015, sociedades que no eran de nueva creación, sino que ya habían sido constituida mediante un conjunto de actos complejos (adquisición de dos entidades radicadas en las Islas Vírgenes propietarias del 100% del capital social de la sociedad radicada, con nombramiento de apoderado del acusado).
- c) En cuanto a la participación del acusado Carlo Ancelotti en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, entienden las acusaciones que intervino personalmente el acusado en su propio nombre llevando a cabo el traspaso de su imagen, por ello las distintas empresas que lo contrataban haciendo uso de las sociedades VAPIA LIMITED y VAPIA LLP, convirtiendo a dichas entidades en meros instrumentos formales para ingresar sumas y que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado.
- d) La cesión, además, se efectúa sin garantía alguna en relación con el pago, pues VAPIA LIMITED carecía de recursos para poder hacer frente al abono de 1.000.000 de euros; además, este importe fijado por las partes no resulta lógico ni razonable, pues el

precio fijado “se quedaba corto” en relación con la previsión de los rendimientos que podría obtener durante la vigencia del contrato, cinco años; se dice, además, que el abono de dicho precio resultaba exigible a la firma del contrato y que, no obstante tal exigibilidad, no se pagó ni en el momento de la cesión, ni se fijó un calendario de pago.

e) La norma en la que se ampara el entrenador sr. Ancelotti - el artículo 92 de la Ley 35/2006- no podía aplicarse a los derechos de imagen generados al margen de la relación laboral con el Real Madrid.

f) La entidad VAPIA LIMITED y VAPIA LLP no podían gestionar los derechos de imagen porque no tenían infraestructura ninguna, ni material ni humana.

Ahora si hay que hacer referencia a la posición de la defensa, quien mantiene que el contrato de cesión de derechos de imagen, fue un contrato segregado pero complementario al contrato de deportista profesional del entrenador con la finalidad del cobro de los honorarios exigidos por este de 6.000.000 de euros netos al año. Argumentándose que la cesión de los derechos no fue tal, y que se simuló a los efectos de justificar los honorarios cobrados como entrenador, creándose por ello entre las dos partes (entrenador – Club deportivo) un entramado contractual, a los efectos de que el entrenador alcanzara su pretensión retributiva y el Club deportivo tuviera beneficios tributarios. Este hecho no quedo probado en autos ante la incomparecencia, tanto en el periodo de instrucción como en el plenario, de algún representante del RM, que hubiera podido determinar el contenido real de tales contratos, uno de ellos de carácter laboral y el otro de carácter mercantil, y ya se adelanta, que las consecuencias jurídicas de este último contrato es el exclusivo objeto de debate en el plenario (contrato de cesión de derechos de imagen a los folios 176 a 180 de las actuaciones). La sala hubiera agradecido igualmente haber contado con la presencia de algún asesor del acusado, al objeto de aclarar los movimientos económicos y la sustentación jurídica de las empresas creadas para la gestión de los derechos de imagen del sr. Ancelotti, hecho que hubiera correspondido a la defensa al ser un hecho de carácter positivo, pero se hurtó a la sala esta posibilidad, teniendo por lo tanto que estar sujeta la sala a la prueba ofrecida en el plenario y en la documental reproducida.

Sigue manteniendo la defensa, que el contrato laboral se segregó en dos, siendo el contrato de cesión de derechos de imagen el debatido en el plenario como complementario del contrato laboral por prestación de servicios del acusado como entrenador del primer equipo del RM, alcanzando con ello los 6.000.000 de euros netos, pactado entre las partes por cada temporada, por lo que las retenciones practicadas supondrían su liquidación conforme al IRPF y por lo tanto el desfase de cuota a pagar en todo caso resultaría inferior a los 120.000 euros en el ejercicio 2014 y en el 2015, lo que en todo caso daría lugar a la existencia de una sanción administrativa, pero no a la comisión de una infracción penal.

Debe decirse que el contrato de cesión, en su cláusula sexta, hace vincular su existencia con la del contrato laboral del entrenador, de tal manera que si el contrato laboral quedase resuelto antes de su vencimiento, también sería resuelto el contrato de cesión de derechos de imagen. Disponiéndose que en dicho caso (la sociedad innominada) no tendrá derecho a recibir cantidad alguna, más allá de las devengadas hasta el momento de la resolución del contrato. En su cláusula séptima se hace constar que las partes pactan expresamente que en el supuesto de que el RM rescindiera unilateralmente sin causa justificada el contrato laboral, el contrato de cesión de derechos de imagen quedara inmediatamente resuelto, en su misma fecha.

CUARTO.-La Sala adelanta que coincide con las acusaciones en cuanto a los fundamentos de la simulación del contrato de cesión de derechos de imagen y la formación del entramado de sociedades, con la finalidad para eludir el pago tributario de los ingresos recibidos por el acusado por estos derechos únicamente durante el año 2014, con base las siguientes valoraciones razonadas:

El interrogatorio realizado en el plenario del sr. Ancelotti, éste de manera generalista manifestó no saber nada de las sociedades VAPIA LIMITED y VAPIA LLP, así como de la entidad APPLIEDORE CONSULTING LIMITED, contradiciendo la prueba documental aportada, donde consta que el declarante cedió todos sus derechos de imagen el día 1 de julio de 2013 y fue nombrado apoderado de la sociedad VAPIA LIMITED el día 2 de julio de 2013, habiendo firmado el sr. Ancelotti todos los folios

del contrato de cesión de los derechos de imagen, y naturalmente, aceptando todas sus cláusulas.

En el contrato de cesión de los derechos de imagen con el RM, consta que fue celebrado por el entrenador por sí y como representante de la Sociedad (la cual, durante casi un año, no fue identificada como la sociedad VAPIA LLP) estando firmados por el sr. Ancelotti todos los folios del contrato bajo las dos condiciones, por sí mismo y como representante de la sociedad innominada y con la presencia de la representación de la otra parte contractual, esto es el RM.

El sr. Ancelotti manifestó en todo momento y de forma reiterada, que la retribución de su labor profesional debía de ser de 6.000.000 euros netos, y que sabía que los derechos de cesión de su imagen eran escasos, por no ser futbolista y que desconocía el contenido de los derechos y obligaciones de la cesión de su imagen, y que únicamente siguió las directrices del Club y de sus asesores fiscales, pensando que dichas pautas eran correctas. Señaló que el Real Madrid le sugirió una fórmula para cobrar los derechos de imagen que le pareció normal y con la que el club obtenía ventajas fiscales.

Pero estas manifestaciones contradicen el documento en donde se recogen los términos del contrato de cesión de derechos de imagen firmado entre las partes el 4 de julio 2023, contrato en el que se expone de forma detallada que el entrenador era el titular de todos sus derechos de imagen, entendidos como tales derechos no solo de imagen propiamente dicha, sino que comprendían también la voz y en nombre del entrenador y que la sociedad innominada tenía cedidos los derechos de la cesión de la imagen del entrenador, momento en el cual estos derechos ya habían sido cedidos a VAPIA LIMITED, de la cual era apoderado desde el 2 de julio de 2013.

Constando documentado en la causa, el certificado del RM de 9 de octubre de 2020 en el que la titularidad de los derechos de imagen correspondía a la sociedad VAPIA LLP, en el momento en que Carlo Ancelotti prestaba sus servicios para el Real Madrid Club de Fútbol. (folios 174 y 175 de las actuaciones). Sociedad que se constituyó el 4 de octubre de 2013, esto es después del contrato formalizado con el Club Deportivo el 04 de julio de 2013

De la prueba documental aportada en la causa, prueba se dio por reproducida sin impugnación de las partes, y corroborada por la prueba pericial, fueron oídos en el plenario las periciales de los inspectores tributarios D Salvador Martínez Arroyo, Dña. Diana Roldan Torres y D Caridad Mourelo Gómez, y por parte de la defensa, de D. Manuel de Vicente Tutor, trámite que se formalizó de forma conjunta y posteriormente, aunque en unidad de acto, la pericial de Dña. Cristina Muñoz Aycuensa y de D. David Alonso Matilla, ratificándose respectivamente en sus informes periciales obrantes en la causa.

Así, D. Salvador Martínez Arroyo Jefe de equipo de la Inspección de la Agencia Tributaria, Dña. Diana Roldan Torres, Inspectora Asesora de la Unidad Central de Coordinación de los delitos contra la Hacienda Pública y Dña. Caridad Mourelo Gómez Jefa de la Unidad Central de Coordinación de los delitos contra la Hacienda Pública, se ratificaron en los informes emitidos de la Unidad Central de coordinación de delitos contra la Hacienda Pública, (obrantes entre los folios 9 a 110) exponiendo las actuaciones inspectoras llevadas a cabo para la aclaración de los hechos imputados a D. Carlo Ancelotti en cuanto al desarrollo de la explotación de los derechos de su imagen entre los años 2013 a 2015, ratificando la ausencia de tributación de los ingresos percibidos por dicha explotación, tanto por el investigado como por las sociedades VAPIA LIMITED y VAPIA LLP, encargadas de la gestión de tales derechos durante los años 2014 y 2015. Concluyendo los tres peritos que el acusado no tributó por las cantidades recibidas por la explotación de sus derechos de imagen, transitando las retribuciones percibidas por ello a través de esas dos sociedades con sede una de ellas en las Islas Vírgenes Británicas y la otra en Londres, sociedades que, a su vez, eran controladas por NANI SETTEMENT, fideicomiso cuyos beneficiarios eran el sr. Ancelotti y su mujer. Igualmente mantuvieron en la vista que en el contrato de cesión de los derechos de imagen del entrenador se establecieron cantidades fijas de retribución, fijándose en su cláusula octava que RM pagaría a la sociedad (innominada en el momento de la firma,) y no así pagar directamente al entrenador, durante el transcurso de cada una de las temporadas deportivas de vigencia de este contrato, como contraprestación por la cesión del cincuenta (50) por ciento de los derechos de uso de la imagen del entrenador, y contra la presentación al RM de las oportunas facturas y el

original del Certificado de Residencia Fiscal, y de ese modo se liquidaron las siguientes cantidades brutas:

Temporada 2013/2014.- 1.409.645 euros.

Temporada 2014/2015.- 1.795.575 euros.

Temporada 2015/2016.- 1.795.575 euros.

En la cláusula octava se establecía, además, el modo de abono de dichas cantidades distribuyendo en cada temporada dos pagos, el primero el 10 de enero y el segundo el 10 de julio, excepto en la primera temporada (2013/2014) en que se abonaría el primer pago de la cantidad bruta de 580.920 euros el 28 de diciembre y el segundo de la cantidad bruta de 828.725 euros el 10 de julio. Estableciéndose también que todos los pagos serían realizados mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada por la sociedad en la correspondiente factura, cuenta que estará localizada en el lugar de emisión del Certificado de Residencia Fiscal. Sociedad que fue identificada casi un año después de la formalización de contrato como VAPIA LLP, con residencia en Reino Unido. Dichos pagos fueron realizados por el RM según lo establecido en la cláusula octava del contrato a la sociedad que fue identificada como VAPIA LLP (con residencia en Londres) tal y como consta en los certificados de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto Sobre la Renta de no residentes de la temporada 2013/2014 en la suma de 763.787,50 euros como importe neto en el ejercicio 2014 (folio184) y de 656.333,11 euros como importe neto en el ejercicio 2015 (folio186), así como el pago de la cantidad neta de 1.312.655,92 euros netos en concepto de liquidación por rescisión unilateral del Club respecto al contrato de cesión de derecho de imagen.

El perito de la defensa, D. Manuel de Vicente Tutor mostro su discrepancia. Afirmó el sr. de Vicente Tutor que, a través de los dos contratos, se llevó a cabo la contratación laboral del entrenador, con el fin de alcanzar los 6.000.000 netos de retribución por temporada, y que ambos contratos fueron firmados por aquel. Por lo que las cantidades recibidas por el RM en ésta condición de cesión de derechos de imagen, deberían de haberse incluido dentro de la liquidación del IRPF, y en ese caso se habría generado una deuda con hacienda de 109.000 euros en el ejercicio fiscal de 2014 y de 79.000 euros en

el ejercicio fiscal de 2015, y al ser la cuota defraudada inferior a los 120.000 euros en cada cuota, no cabe hablar de delito fiscal sino de una infracción administrativa.

Por lo explicado hasta aquí se debe deducir que los ingresos antes reflejados respecto de la cesión de derechos de imagen no estaban incluidos en el contrato laboral como profesional deportivo, y que el entrenador participó en la redacción del contrato de cesión de sus derechos de imagen, no figurando asesor británico o español en la celebración del mismo, en unión con el sr. Ancelotti. En todo el interrogatorio aquél mantuvo desconocer en qué consistía los derechos de su imagen, que los mismos eran mínimos porque no vendían camisetas con su nombre, y que él solo quiso del RM la retribución neta de 6.000.000 euros por temporada. Manifestó que nunca tuvo sociedad instrumental para ello, que solo dejó que lo formalizaran sus asesores británicos, asesores desconocidos en la causa, y que, como se ha dicho, no han comparecido a fin de explicar la creación, desarrollo y objeto de las sociedades Vapia, en cuanto a su estructura jurídica y material.

El sr. Ancelotti manifestó que advirtió de que "las cosas estaban mal hechas" a partir del año 2018, fecha en la que se le comunicó por la Agencia tributaria las investigaciones que se estaban llevando a cabo, pero en aquel momento, ni en éste, no aportó ninguna documentación acreditativa de la predicada nula relación con las sociedades referidas.

Debe decirse que la declaración del sr. Ancelotti se contradice con la testifical de Dña. Marian B. [redacted] mujer de aquel, quien manifestó en el plenario que las sociedades APIA LIMITED, VAPIA LLP y la entidad APPLIEDORE CONSULTING LIMITE, y el fideicomiso THE NANI SETTLEMENT las conocía por su marido, pero no entendía concretamente que es lo que hacían. Igualmente afirmó que conocía a Greg M. R. [redacted] y a Jack F. [redacted], pero que estos trataban exclusivamente con su marido, y que éste lo gestionaba todo. Las testificales de Cloe V. [redacted] y de Davide no tuvieron ninguna relevancia, por desconocimiento respecto de la materia objeto de debate, al ser preguntados por la constitución de las sociedades creadas y por sus funciones.

El criterio de la defensa al que antes se ha aludido resumidamente se contradice abiertamente con las cláusulas establecidas en el contrato de cesión de imagen, ya que

no solo éste contrato es firmado por el entrenador y el representante del RM, sino que aparece también como parte una sociedad innominada, quien dice tener la titularidad de los derechos de imagen del entrenador. Siendo constituida con posterioridad, es decir el 4 de octubre de 2013, la sociedad VAPIA LLP con residencia en Reino Unido, que simuló ante el RM ser el titular de los derechos de imagen del entrenador, derechos que habían sido cedidos por aquel a VAPIA LIMITED el día 2 de julio de 2013. Acordándose la gestión de la explotación y de cobro del derecho de imagen del entrenador a la sociedad VAPIA LLP, (domicilio social U.K.) pero su patrimonio era contabilizado por VAPIA LIMITED, (domicilio social Virgenes Británicas), siendo incluido en su cuenta de pérdidas y ganancias.

Así de lo anteriormente expuesto, si el contrato celebrado el 1 de julio de 2013 no hubiera sido simulado, carece de sentido que en el contrato firmado el 4 de julio siguiente con el RM no se identificará a VAPIA LIMITED y se hablase de *una sociedad pendiente de identificar*. Destacándose que se señaló entre las partes el plazo de tres meses para la identificación de la misma, no habiendo sido identificad como VAPIA LLP hasta el año 2014, fechas en las que coincide que el sr. Ancelotti logró el control formal de VAPIA LIMITED el día 17 de enero de 2014, adquiriendo la única acción de aquella sociedad por la sociedad APPLIEDORE CONSULTING .

Por todo ello, queda probado que en el ejercicio fiscal del año 2014 en el que D. Carlo Ancelotti, tributó en España como residente fiscal bajo la normativa de IRPF, no incluyó de forma intencionada en sus declaraciones, rendimiento alguno derivado de la explotación de sus derechos de imagen. Tampoco consta que lo haya hecho en algún otro país en el que tuviera residencia legal,

Por lo que concluimos que las sociedades tantas veces repetidas fueron constituidas con la finalidad de eludir el pago los impuestos a los que el contribuyente venia obligado como persona física.

QUINTO.-El art. 92.5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), puede ser definido como una norma antifraude y de control, que regula específicamente la tributación de los rendimientos derivados de la cesión de los

derechos de imagen cuando estos son gestionados a través de entidades interpuestas. Su finalidad es evitar que la persona física utilice una sociedad interpuesta para pagar menos impuestos, desviando a esa sociedad los ingresos por el uso de su imagen y cobrando después en forma de dividendos u otros mecanismos con menor carga fiscal.

El texto del art 92.5 LIRPF (Ley 35/2006) dispone:

“Los rendimientos derivados de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen por parte del contribuyente a una persona o entidad vinculada en los términos del art 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a una persona o entidad residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, se consideraran rendimientos del trabajo para el cedente, y se imputaran en la base imponible general en el periodo impositivo en que se devenguen”

Se aplica a las personas físicas, que ceden sus derechos de imagen a una sociedad, que a su vez los explota a terceros. Se recoge en dicha disposición una presunción legal (la regla del 85%), esto es, si se da la situación la ley presume que la sociedad debe imputar al titular persona física, como mínimo el 85% de los rendimientos obtenidos por esos derechos de imagen. Debiéndose realizar la imputación en el ejercicio en que la sociedad obtiene los ingresos por la cesión de derechos, de tal manera que podemos decir que el art 92 funciona como una especie de transparencia fiscal parcial, ya que parte del ingreso de la sociedad pasa directamente a la base imponible del socio. Lo que ello impide el diferimiento del pago de impuestos o la rebaja artificial del tipo impositivo a través de la sociedad.

Si el rendimiento lo percibe una sociedad, entonces tributa en el impuesto sobre sociedades y no se aplica el tipo mínimo del 15%, sino que se tributaría por el 25% en lugar de por el IRPF, que mantiene un tipo marginal hasta el 47% en función de la retribución percibida. Teniendo esto en cuenta, cabe concluir con que las sociedades VAPIA LIMITED y VAPIA LLP fueron constituidas con la única finalidad de reducir la carga fiscal violando con ello el principio de realidad económica evitando la retención exigida en el IRPF, de manera que el pago de dichas retribuciones por medio de las sociedades dichas, una de las cuales, se ha dicho hasta la sociedad, está radicada

en territorio de baja tributación (Islas Vírgenes Británicas), y procuraban ocultar los ingresos derivados de los derechos de imagen del entrenador.

También se ha dicho y se repite aquí a modo de conclusión que de la prueba ofrecida en autos, se deduce que, las estructuras societarias simulaban la cesión de los derechos de imagen, instrumentalizadas por el acusado para reducir o eludir el pago de impuestos en España, manteniendo el acusado el control efectivo y económico de dichas entidades mercantiles, careciendo las mismas de estructura personal o actividad económica real y habiendo sido probado que los ingresos generados e ingresados a través de dichas entidades revertían finalmente en el acusado.

En consecuencia, conforme a la doctrina reiterada del Tribunal Supremo, se reafirma que la utilización de sociedades interpuestas sin actividad económica para canalizar ingresos personales constituye una simulación fiscal. Por lo que los ingresos de dicha manera percibidos deben de ser atribuidos directamente a la persona física. Así la STS n.º 576/2016, de 30 de junio (Rec. 1896/2015) en donde el Tribunal Supremo confirma la condena penal por delito fiscal a un profesional que utilizó una estructura societaria simulada para eludir el pago de IRPF. Reitera que la interposición de sociedades vacías de contenido económico no impide la imputación directa al contribuyente. *“Lo decisivo no es la forma jurídica elegida, sino la realidad económica subyacente”*. También la STS n.º 374/2017, de 17 de mayo (Rec. 2121/2016) en la que ratifica la aplicación del art. 305 CP en combinación con el art. 92.5 LIRPF en caso de simulación a través de sociedades extranjeras, que facturaban ingresos por actividades personales. *“No basta con una formalización aparente del negocio jurídico si detrás de él no existe una actividad económica real”*.

Así de la prueba documental y pericial se deduce que el acusado formalizo los contratos con las sociedades VAPIA LIMITED y VAPIA LLP solo a los efectos de facturar los ingresos que en realidad eran personales. El objetivo claro es eludir el IRPF y tributar en su caso, a un tipo inferior por el Impuesto de Sociedades (25% frente hasta el 47%). Por lo que conforma a lo que se establece en el art 16 de la LGT, deben recalificarse fiscalmente los hechos atendiendo a su realidad económica y no formal, y aplicar con el

sobre las cantidades percibidas por la cesión de su derecho de imagen el IRPF, al atribuirse los ingresos del entrenador como rendimientos de trabajo.

En la aplicación de la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo”, y al haberse probado que las sociedades constituidas carecen de actividad económica real, y los ingresos solo son los percibidos por la persona del acusado. (STS 15/10/2020, STS 1/3/2022), toda vez que los ingresos obtenidos por esas dos sociedades fueron retribuidos al sr. Ancelotti como rendimientos del trabajo, se considera la explotación de la imagen como una actividad personalísima e intransferible y no consta la separación clara entre el patrimonio de la sociedad y el de la persona física.

De ese modo, los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen del acusado, supusieron ingresos por importe de 1.248.589,58 euros en el año 2014, y también se ha dicho que ni el sr. Ancelotti como persona física, ni tampoco las sociedades VAPIA LLP y VAPIA LIMITED, ni ninguna otra persona o sociedad hayan declarado ni tributado respecto de dichas cantidades en ningún país, y sin que ni tampoco el acusado haya declarado ni tributado por las cantidades que teóricamente debían de corresponderle por la supuesta cesión de sus derechos de imagen a las sociedades mencionadas. Debe hacerse constar que el RM respecto de su 50% de la explotación de los derechos de imagen del sr. Ancelotti tributó cumplidamente con las sumas de 251.212,50 euros para el ejercicio del año 2013 y 621.789,17 para el ejercicio fiscal del año 2014.

Debe igualmente hacerse constar que el acusado omitió en sus declaraciones tributarias la titularidad de la propiedad de dos bienes inmuebles sitos en el extranjero, uno de la ciudad de Vancouver (Canadá) y en Parma (Italia) que supusieron una imputación de rentas por la AEAT de 23.059,84 euros en el ejercicio fiscal del año 2014, tal y como exige el art. 2 de la ley del IRPF.

SEXTO. - El segundo motivo objeto de debate en el plenario consistió en determinar la residencia fiscal del acusado en España en el año 2015.

Debe comenzar esta Sala centrando la cuestión litigiosa, que no es otra que determinar si es obligatorio para el sr. Ancelotti tributar en España por el impuesto de la renta de las personas físicas, durante el periodo impositivo del año 2015, en el que se acredita por medio de informe pericial de la sra. Muñoz Aycuens, ratificado en el plenario, y que no fue objeto de debate por las demás partes procesales, en el que se determina aquel no ha residido en nuestro país durante más de 183 días, tras la rescisión de su contrato laboral como entrenador del RM desde el día 26 de mayo de 2015, lo que hizo que pasase a residir fuera del territorio nacional, y trasladándose a la ciudad de Londres, en donde posee un inmueble.

Aún cuando no se estimase acreditado que el acusado residió más de 183 días en el extranjero y por el contrario se estimase residente en Reino Unido y en España, habría que atenderse a la documentación aportada por el acusado, certificado de residencia fiscal en Londres, e informe de geolocalización antes dicho, , estaríamos ante la posibilidad de una doble imposición, por la existencia de un conflicto de doble residencia, el cual debe de ser resuelto como se establece en el art 4 del Convenio entre el Reino de España y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, convenio hecho en Londres el 14 de marzo de 2013, BOE 15/05/2014, que entró en vigor el 12/06/2014 en el que se dispone;

“1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. la expresión «residente de un Estado contratante» incluye los planes de pensiones constituidos en ese Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;
- d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo."

Ciertamente el art. 8 de la Ley 35/06, de 28 de noviembre, de IRPF, cuando delimita el concepto de contribuyente en este tributo, que el artículo 1 define como personal y directo, incluye a las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, previsión completada por el art. 9, el cual establece que se entenderá que tendrán su residencia habitual en España quienes, entre otros supuestos, a) permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país.

Así las cosas, en el caso que aquí se decide, existió un hecho cierto y reconocido que el acusado ha permanecido fuera de España más de 183 días durante el año natural que se corresponde con el periodo impositivo, (art. 12 de la Ley 35/06) . A juicio de esta Sala, el hecho de que desde el 26 de mayo de 2015 fijase su residencia como individuo en la ciudad de Londres, no puede calificarse de ausencia esporádica de territorio nacional, ya que el hecho de los 183 días de ausencia de territorio nacional, no sólo es un hecho

cierto, sino que además responde a una circunstancia en absoluto relacionada con algo ocasional, sino que era una ausencia continuada, permanente y además con la finalidad de buscar y abrir caminos profesionales en el sector exterior, es decir, directa e íntimamente relacionado con la posibilidad, más que cierta, de que tuviese una consecuencia, es decir obtener un trabajo en ese sector, es decir, fuera de España, como así resultó al ser contratado como primer entrenador del Club de fútbol Bayern de Munich.

Debe tenerse en cuenta, en último término, que el hecho de presentar la declaración del I.R.P.F. en 2015 no puede constituir prueba objetiva de la residencia fiscal del acusado en España, ni mucho menos conocimiento o consciencia de aquel de tal circunstancia, pues al contar también presentada declaración tributaria en Reino Unido evidencia una duda razonable en el acusado de donde debería tributar.

Por tanto, no solo concurre un elemento objetivo y cierto como es la no residencia en España durante más de 183 días durante un año natural, lo que por sí mismo justificaría la no obligación de tributar en España por IRPF, sino que en el supuesto que se quisiera añadir la exigencia de un requisito de orden subjetivo en relación con la intención de residir fuera de España, podría hacerse, aunque no sería fácil, desde el punto de vista probatorio, supeditar la obligación de tributar a la concurrencia de un elemento subjetivo como es el de la intención de residir fuera de España. Todo ello además si tenemos en cuenta la imprevisibilidad de esa circunstancia objetiva de la residencia, que a su vez es consecuencia lógica de la movilidad geográfica en una economía y un mercado globalizados.

Mantiene la defensa la inexistencia de residencia fiscal en España en el ejercicio 2015, aportando una relación de contratos de alquiler de vivienda en el extranjero, obrando documentalmente en la causa el certificado de residencia fiscal en Reino Unido que se establece entre el día 06/04/2015 al día 05/04/2016. No habiendo sido cuestionado en el plenario el alcance ni la validez del certificado de la residencia fiscal en el Reino Unido.

Como segundo argumento para resolver la existencia o inexistencia de la residencia fiscal del acusado en España, debe decirse que aquel tenía a su disposición por medio de un contrato de arrendamiento de un piso en la Plaza de la Independencia num. 5 de Madrid, con vinculación entre partes hasta el mes de octubre de 2015, destacar que en el contrato exhibido no existía clausula penal por rescisión anticipada, sin embargo la

mudanza se realizó en octubre de 2015, cuando el contrato con el RM se extinguió el 26 de mayo de 2015. También debemos hacer constar que durante el mes de julio de 2015 el acusado compareció en Madrid y se alojó en un hotel cercano a la Plaza de la Independencia, lo que quiere decir que la sala tiene dudas sobre si el piso citado debe de ser centrado como una prueba inequívoca para establecer la residencia fiscal del sr. Ancelotti en España durante el año 2015. En ese año el acusado realizó varios viajes, a Italia, a Canadá y al Reino Unido, también a España, ya se ha dicho, pero teniendo dudas éste tribunal de si, tras la rescisión del contrato con el RM, el acusado tuviera durante aquel año su residencia fiscal en España con vivienda permanente a su disposición en España, máxime cuando también tenía vivienda a su disposición en Reino Unido.

El principio constitucional del art 24 de la C.E. del derecho a la presunción de inocencia implica que ha de quedar meridianamente verificado en el proceso si la prueba de cargo fue bastante y sin que la prueba desarrollada pueda crear ningún tipo de dudas para que el tribunal pueda considerar probados los hechos de imputación, naturalmente siempre que la prueba obtenida lo haya sido con respeto a las garantías inherentes del proceso debido. En primer lugar el tribunal debe analizar el *"juicio sobre la prueba"*, es decir, si existió prueba de cargo, entendiendo por tal aquella que haya sido obtenida, con respeto al canon de legalidad constitucional exigible, y que además, haya sido introducida en el plenario de acuerdo con el canon de legalidad ordinaria y sometida a los principios que rigen de contradicción, inmediación, publicidad e igualdad. En segundo lugar, se ha de verificar *"el juicio sobre la suficiencia"*, es decir, si constatada la existencia de prueba de cargo, ésta es de tal consistencia que tiene virtualidad de provocar el decaimiento de la presunción de inocencia.

Así del examen del conjunto de la prueba practicada en el acto del juicio oral, y respecto de ésta segunda cuestión planteada, ésta Sala no puede alcanzar la convicción, más allá de la duda razonable, de que el acusado tuviera su residencia fiscal en España durante el ejercicio del año 2015. Se repite que la determinación de la residencia fiscal es un elemento esencial del tipo penal enjuiciado, en tanto que condiciona la obligación de declarar y tributar en territorio español las rentas obtenidas en dicho ejercicio.

El principio "in dubio pro reo" es una máxima jurídica recogida desde los mismos inicios del Tribunal Constitucional, entre otras sentencias por la 31/1981 de 28 de julio y 13/1982 de 1 de abril que establecen que, en caso de duda sobre la culpabilidad de un acusado, se debe favorecer al acusado y resolver la duda a su favor. En otras palabras, si no existen pruebas suficientes para demostrar la culpabilidad más allá de toda duda razonable, el acusado debe ser absuelto. Este principio se encuentra estrechamente ligado al de presunción de inocencia y busca garantizar un juicio justo y proteger al acusado de posibles condenas injusta.

SÉPTIMO. – Los hechos declarados probados constituyen;

- Un delito contra la Hacienda Pública, previsto y penado en el artículo 305. 1 y 2 a) del Código Penal (en relación al ejercicio 2014 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas); y;

El artículo 305 del Código Penal tipifica el delito de fraude fiscal estableciendo: *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil”*

Los elementos del tipo objetivo en el delito de fraude fiscal según establece reiterada jurisprudencia entre ellas STS nº 374/2017, de 24 de mayo de 2017;

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 «*medios determinados*» o funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible; d) se 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.

La imputación objetiva del hecho tipificado significa que el hecho puede ser atribuido a un sujeto como su autor. Con su construcción dogmática se pretende dar respuesta a la pregunta sobre la causalidad jurídica del resultado típico y parte de un presupuesto: que la conducta del autor genere un riesgo no permitido y típicamente relevante, que es lo ocurrido con el acusado en relación con la gestión y liquidación de sus derechos de imagen respecto del ejercicio 2014. Es evidente para la sala que el resultado del delito fiscal supone la infracción de deberes positivos, debiendo recordarse que el sujeto activo está sometido, por su posición en la relación jurídica tributaria, a deberes como el de veracidad y liquidación, que no pueden entenderse de manera meramente formal. En segundo lugar, se exige, desde la construcción que examinamos, que exista una relación entre el riesgo creado y el resultado típico, que ha de devenir como realización de aquél. Así en los delitos de defraudación fiscal se requiere que entre el hecho y el sujeto exista una relación de autoría, como se ha razonado a lo largo de ésta sentencia, respecto del ejercicio 2014 de las liquidaciones de los derechos de imagen del acusado.

La jurisprudencia configura el delito, no como de incumplimiento de un deber, sino como un delito especial de dominio. No importaría tanto quien está *vinculado* por el deber incumplido, como quien tiene el *dominio* del hecho. Es indudable que el acusado conoció que la inexistencia de tributación del producto de sus derechos de imagen en España en el ejercicio 2014 consolidaba una situación administrativa o penalmente

relevante, pues como se ha dicho él mismo conoció que "*las cosas estaban mal hechas*." Esto hace que el hecho penal pueda serle imputado a título de dolo, aun eventual, al haber sido seguramente influido por sus asesores respecto de la liquidación de los derechos de imagen y no cabe duda de que el acusado controlaba efectivamente el complejo de actos que culminó con la realización del riesgo creado.

La actuación del sr. Ancelotti en relación con los hechos de autos revela un conocimiento claro del deber tributario derivado de su residencia fiscal en España en el ejercicio 2014, así como la voluntad consciente de eludir el pago de impuestos de los rendimientos obtenidos de la explotación de sus derechos de imagen, mediante mecanismos artificiosos de creación de la estructura societaria. Ya se ha dicho que la existencia de asesoramiento jurídico y fiscal profesional, tal y como mantuvo el acusado en su interrogatorio, no excluye el dolo cuando los hechos son manifiestamente fraudulentos y las estructuras utilizadas no responden a una lógica económica real. La ocultación deliberada de ingresos, mediante estructuras opacas y entidades en paraísos fiscales, acredita una intención defraudadora.

La pericial practicada por los técnicos de la AEAT permite establecer con precisión la cuota tributaria defraudada es superior a los 120.000 euros en el ejercicio del 2014 y que se extiende a la suma de 386.361,93 euros.

OCTAVO.- Del citado delito es responsable criminalmente el acusado en concepto de autor por su participación directa y personal en los hechos de conformidad a lo previsto en el artículo 28 del Código Penal.

NOVENO.- Resolvemos ahora respecto de la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal que fueron interesadas por la defensa.

Comenzando respecto a la aplicación de la circunstancia modificativa de la responsabilidad criminal contenida en el artículo 21. 6ª del Código Penal (atenuante de dilaciones indebidas), la sala tiene en cuenta que en cuanto a esta singular atenuante, la jurisprudencia estima, *ad exemplum* y entre otras, en la sentencia del TS num.140/2017 de 6 de marzo, que el concepto de dilaciones es abierto o indeterminado, y que requiere,

en cada caso, una específica valoración acerca de si ha existido efectivo retraso verdaderamente atribuible al órgano jurisdiccional; si el mismo resulta injustificado y si constituye una irregularidad irrazonable en la duración mayor de lo previsible o tolerable. Como parámetros para la necesaria valoración ha de atenderse, entre otros, a criterios objetivos consistentes esencialmente en la complejidad del litigio, los márgenes de duración normal de procesos similares, el interés que en el proceso arriesgue el demandante y las consecuencias que de la demora se siguen a los litigantes, el comportamiento de éstos y el del órgano judicial actuante. (SSTEDH de 28 de octubre de 2003, Caso González Doria Durán de Quiroga c. España; 28 de octubre de 2003, Caso López Sole y Martín de Vargas c. España ; 20 de marzo de 2012, caso Serrano Contreras c. España; entre otras tantas, en las que la reclamada fue nuestra nación).

De otro lado, se debe partir de dos conceptos, un primero del concepto de *«plazo razonable»*, plazo al que se refiere el artículo 6 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que reconoce a toda persona el *«derecho a que la causa sea oída dentro de un plazo razonable»*, y del otro, la propia existencia de las dilaciones, que es el concepto que ofrece la jurisprudencia como una suerte de proscripción de retardos en la tramitación, que han de evaluarse con el análisis pormenorizado de la causa y los lapsos temporales muertos en la secuencia de tales actos procesales, (SSTS 91/2010, de 15-2; 269/2010 de 30-3; 338/2010, de 16-4; 877/2011 de 21-7; y 207/2012, de 12-3, entre otras muchas).

En cuanto a la exigencia típica de que la dilación sea indebida, debe serlo también *«no justificable»*. Procesalmente el que pretende la aplicación de la atenuante, debe al menos, señalar los períodos de paralización, justificar por qué se consideran *«indebidos»* los retrasos y/o indicar en qué períodos se produjo una ralentización no justificada, siquiera en ocasiones concretas se haya huido de un rigor formalista en esta exigencia (STS 126/2014 de 21 de febrero).

En el presente caso, del examen de las actuaciones no se desprende que se hayan producido una paralización o demora superior a la que pueda calificarse como razonable o admisible dentro de los márgenes que permite el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas recogido en el art 24.2 de la C.E.

La causa fue incoada en fecha 24/06/2020 y ha seguido su tramitación con normalidad, dentro de los plazos previstos en la L.E.Cr. y sin periodos de inactividad relevantes. Las sucesivas diligencias han sido acordadas y practicadas con la diligencia exigible, teniendo en cuenta la carga de trabajo ordinaria del órgano judicial, así como la complejidad técnica del objeto del proceso.

Por tanto, no se aprecia que concurra en el presente caso las dilaciones indebidas e injustificadas que permitan la aplicación de la circunstancia modificativa de la responsabilidad penal pretendida.

Resolviendo ahora sobre la alegación de la defensa respecto de la pertinencia de la aplicación de la circunstancia modificativa de la responsabilidad penal de reparación de daño recogida en el art 21. 5ª del C.Penal, debe decirse que consta en las actuaciones que el obligado tributario, es decir, el acusado dio la orden al RM de ingresar, siempre tras el embargo acordado por la Agencia Tributaria, la totalidad de las cuotas defraudadas y reclamadas en el expediente administrativo, más los intereses de demora y sanciones tributarias administrativas, antes de la celebración del juicio oral. Habiendo abonado un total de 1.420.120,51 euros.

Difícilmente puede considerarse como voluntario en pago efectuado por el acusado, por lo que no se deduce la voluntad genuina y útil del acusado de reparar el daño causado con la defraudación tributaria, exigencia se recoge jurisprudencialmente entre otras sentencias por las del Tribunal Supremo nums 754/2018, 757/2018 126/2020 para la potencial apreciación de la atenuante. No constituye por ello un comportamiento voluntario de reparación. El abono por parte del acusado se dedujo de la diligencia de embargo de fecha 3.5.2021 de sueldos, salarios, pensiones y otras cantidades percibidas por el trabajador emitida por la Agencia Tributaria comunicada al Real Madrid, siendo meses más tarde en 17.12.2021 cuando el acusado autorizó al RM a ingresar la cantidad reclamada a cuenta de sus futuros honorarios.

DÉCIMO. - En atención a la individualización de la pena y a las horquillas de penalidad establecidas en el artículo 305.1 del C.P. y atendida la ausencia de concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal en el

acusado, en atención a la aplicación de las reglas establecidas en el art 66.6, teniendo en cuenta las circunstancias personales del acusado y de la gravedad de los hechos, procede la imposición de la pena mínima prevista en el citado artículo.

Por lo que procede la imposición de la pena por el delito contra la Hacienda Pública relativo al impago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio de 2.014, de UN AÑO de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 386.361,93 €, con responsabilidad personal en caso de impago de 15 días, conforme al artículo 53.2 CP, y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social por tiempo de tres años.

UNDÉCIMO. - Los responsables criminalmente de un delito lo son también civilmente conforme a lo que se dispone en el art 199 y 116 del Penal, y esta responsabilidad civil se extiende a la reparación del daño causado.

La responsabilidad civil derivada de la penal se declara en favor de la Hacienda Pública por la suma de 386.361,93 €, euros, que se entiende satisfecha con el ingreso de dicha suma efectuada por el acusado en 17 de diciembre de 2021.

DUODÉCIMO. - De conformidad con lo dispuesto en el art 123 y ss. Del Código Penal y 239 y ss. de la L.E.Cr. procede imponer "ope legis" las costas procesales, como responsable penal al acusado Carlo Ancelotti.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación;

F A L L A M O S

Que debemos **CONDENAR Y CONDENAMOS a CARLO ANCELOTTI**, como autor de un delito contra la Hacienda Pública relativo al periodo fiscal del año 2014, respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal a la pena de UN AÑO de

prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 386.361,93 €, €, con responsabilidad personal en caso de impago de 15 días , y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social por tiempo de tres años.

Que debemos **ABSOLVER Y ABSOLVEMOS a D. CARLO ANCELOTTI** como autor de un delito contra la Hacienda Pública relativo al periodo fiscal del año 2015, respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La responsabilidad civil derivada de la penal se declara en favor de la Hacienda Pública por importe de 386.361,93 euros.

Todo ello con obligación del pago de las costas judiciales.

Acordamos se comunique dicha sentencia al Servicio Jurídico Regional de la AEAT, para que de acuerdo con la misma, realice el ajuste y corrección en la liquidación vinculada al delito en su día dictada, si resultara pertinente, de conformidad con lo dispuesto en el art 257 de la LGT respecto de las cuotas defraudadas, y conforme a los dispuesto en el art 258 de la LGT y el art 197 sexies del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, respecto de las personas responsables del pago de la deuda; y todo ello de acuerdo a los art 305.5 párrafo 3 del Código Penal y 999 de la LECr.

Así por nuestra sentencia, de la que se llevará certificación al Rollo de Sala y se anotará en los Registros correspondientes, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E./

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.