



**Jdo. Instrucción Nº 3**  
**c/ San Roque, 4 - 3ª Planta**  
**Pamplona/Iruña**

Teléfono: 848.42.42.08  
Fax.: 848.42.42.90

Sección: A  
Procedimiento: **DILIGENCIAS PREVIAS**  
Nº Procedimiento: **0000397/2016**

NIG: 3120143220160000994  
Resolución:

TX002

/

## **AUTO**

EL/LA MAGISTRADO-JUEZ  
D./D<sup>a</sup>. **MARIA PAZ BENITO OSES.**

En Pamplona/Iruña, a 17 de enero del 2017.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**UNICO.-** Presentada querella por la HACIENDA TRIBUTARIA DE NAVARRA entre otros frente al CLUB ATLETICO OSASUNA por un presunto delito fiscal se dio traslado al Asesor Jurídico Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, Ministerio Fiscal y al CLUB a fin de que emitieran informe, que constan en autos, tras lo cual quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

## **RAZONAMIENTOS JURIDICOS**

**PRIMERO.-** El presente procedimiento se inició en virtud de querella formulada por la HACIENDA TRIBUTARIA DE NAVARRA por un presunto delito fiscal basado por un lado en las diferencias existentes entre las cuotas de IVA soportado y repercutido registradas en los libros registro de IVA y las cuotas consignadas en las declaraciones de IVA presentadas en la Hacienda Tributaria de Navarra, y por otro lado en la falta de contabilización e ingreso de las cuotas de IVA correspondientes a los ingresos por taquilla, abonos, palcos y boxes hasta el mes de octubre de 2013.

Se solicita en la querella y a ello se ha adherido el Ministerio Fiscal que se impute al CLUB ATLETICO OSASUNA como persona jurídica por haber incurrido en responsabilidad penal en la comisión de este hecho delictivo. El Asesor Jurídico Letrado de la Comunidad Foral de Navarra sustenta la petición de imputación, centrada en los ejercicios fiscales 2011, 2012 y 2013 en que ya estaba en vigor la reforma operada por Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio que introdujo el nuevo art. 31 bis en el Código Penal, regulando la llamada "responsabilidad penal de las personas jurídicas" manifestando que *concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.bis por cuanto es razonable suponer que todas las defraudaciones tributarias llevadas a cabo en ambos conceptos (IVA y retenciones de IRPF) lo fueron por los miembros de las sucesivas juntas directivas del*

*Club Atlético Osasuna entre los años 2011 y 2013, ambos inclusive, incluido el gerente del club (Sres. Izco, Pascual, Archanco, Purroy, Vizcay, Sanciñena, Bandrés, Ganuza, Peralta y Roldán) actuando en nombre o por cuenta del Club Atlético Osasuna, que era el obligado tributario de todas ellas y en beneficio directo o indirecto del propio club, pues se eludió el pago de los tributos que correspondían al mismo. Por el contrario no consta acreditado ab initio que concurren en el caso de autos todas las condiciones exigidas por el apartado 2 del art. 31 bis de Código Penal para eximir de responsabilidad penal al Club Atlético Osasuna.*

Por su parte el Ministerio Fiscal y con base en la reforma operada en el art. 31 bis del Código Penal por Ley Orgánica 1/2015 por considerarla más beneficiosa, considera que procede la imputación porque *del propio contenido de la querrela se desprende que la defraudación del IVA correspondiente a los años 2010, 2011, 2012 y 2013 fue ideada y/o consentida y materializada por la junta directiva de Osasuna o al menos parte de ella y por el gerente de la entidad. Igualmente y de la propia naturaleza del delito cometido se desprende sin ningún género de dudas que dichas defraudaciones fueron cometidas por cuenta de Osasuna y en beneficio directo de la entidad, no resultando factible que la defraudación del IVA correspondiente a dichos años fuera cometida sin anuencia de la Junta Directiva o al menos de los miembros más relevantes de la misma y del propio gerente de la entidad. Asimismo de la propia dinámica comitiva de la infracción criminal, no consta al menos por el momento que por parte de la persona jurídica se hubiera cumplido alguna o algunas de las condiciones previstas en el art. 31 bis 2 del Código Penal cuyo cumplimiento íntegro supondría la posibilidad de exención de responsabilidad penal de la persona jurídica.*

**SEGUNDO.-** Para resolver la cuestión que nos atañe, hemos de partir necesariamente de lo ya resuelto por la Audiencia Provincial de Navarra, Sección Primera, en auto de 22 de marzo de 2016, desestimatorio de los recursos de apelación interpuestos por la Liga de Fútbol Profesional así como por el Ministerio Fiscal contra el auto de fecha de 11 de enero de 2016 dictado por el Juzgado de Instrucción nº 2 de Pamplona, auto en que se realizaba un pormenorizado análisis acerca de la concurrencia de los requisitos legales en orden a la imputación del Club Atlético Osasuna como responsable penal en aquel caso, de un delito de corrupción deportiva. Y se ha de analizar por tanto si los argumentos contenidos en estas resoluciones son de aplicación al caso que nos ocupa, y en concreto al delito fiscal que se investiga.

En primer lugar hemos de manifestar que la redacción dada al art. 31 bis por la Ley Orgánica 1/2015 no puede considerarse “más beneficiosa” sino que lo que hace es corregir la aparente responsabilidad objetiva que se contenía en la redacción inicial del precepto, y que no obstante el Tribunal Supremo ya se había encargado de enmendar recordando que en nuestro Derecho Penal rige el principio de culpabilidad, y por tanto éste ha de ser aplicable en la exigencia de responsabilidad penal tanto de personas físicas como jurídicas. Así se ha venido afirmando desde las Sentencias de 2 de septiembre de 2015 y 29 de febrero de 2016

consignando que *el sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica se basa, sobre la previa constatación de la comisión del delito por parte de la persona física integrante de la organización como presupuesto inicial de la referida responsabilidad, en la exigencia del establecimiento y correcta aplicación de medidas de control eficaces que prevengan e intenten evitar, en lo posible, la comisión de infracciones delictivas por quienes integran la organización*”.

El art. 31 bis del Código Penal introducido por la reforma de la Ley Orgánica 5/2010 establecía:

*“En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho.*

*En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso”.*

La reforma operada por Ley Orgánica 1/2015 da una nueva redacción a este precepto, tratando de paliar como decimos la parquedad del anterior precepto, y así establece:

*1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables:*

*a) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.*

*b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.*

*2. Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:*

- 1.<sup>a</sup> el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas*

*para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;*

- *2.<sup>a</sup> la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;*
- *3.<sup>a</sup> los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y*
- *4.<sup>a</sup> no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.<sup>a</sup>*

*En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena.*

*3. En las personas jurídicas de pequeñas dimensiones, las funciones de supervisión a que se refiere la condición 2.<sup>a</sup> del apartado 2 podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. A estos efectos, son personas jurídicas de pequeñas dimensiones aquéllas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.*

*4. Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.*

*En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo.*

*5. Los modelos de organización y gestión a que se refieren la condición 1.<sup>a</sup> del apartado 2 y el apartado anterior deberán cumplir los siguientes requisitos:*

- *1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.*
- *2.º Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos.*
- *3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.*
- *4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.*

- 5.º *Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo.*
- 6.º *Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.*

**TERCERO.-** La Audiencia Provincial, al resolver el recurso de apelación interpuesto contra el auto dictado por el Juzgado de Instrucción nº 2, ya señalaba que había de estarse al precepto vigente en el momento de ocurrir los hechos, esto es, el art. 31 bis en su redacción dada por Ley Orgánica 5/2010. Y conforme a ello analizaba *si podía considerarse que Osasuna hubiese incurrido de forma dolosa o culposa (culpa in eligendo, in vigilando, in constituendo e in instruendo a la que hace referencia el voto particular de la Sentencia 154/2016 del Tribunal Supremo) como principios irrenunciables que informan el derecho penal, en la ausencia de medidas de control adecuadas para la evitación de conductas delictivas.*

Estas medidas de control no aparecían concretadas en la redacción originaria del art. 31 bis, sino que fueron introducidas con posterioridad, por lo que habrá que analizar de qué medidas de control disponía Osasuna en aras a determinar si eran suficientes para tratar de evitar la comisión de delito fiscal. Y así, hemos de remitirnos a lo ya analizado por el Juzgado de Instrucción nº 2 y por la Sección Primera de la Audiencia Provincial, por ser de plena aplicación al caso que nos ocupa. Conforme a ello, el Club Atlético Osasuna disponía de los dos sistemas previstos en los Estatutos vigentes al momento de ocurrir los hechos (Gerente y Comisión Económica) y un control externo impuesto por la normativa deportiva y que establece la obligación de presentar anualmente las cuentas auditadas. Todo ello fue analizado por la Audiencia Provincial y considerado suficiente para concluir *“que la falta de control no podía deducirse sin más de la comisión de un presunto ilícito penal cometido sin conocimiento de todos los miembros de la Junta Directiva e incluso con ocultación.”*

Pues bien, si nos centramos además en el delito objeto de las presentes actuaciones, el delito fiscal, hemos de tomar en consideración el Reglamento de Control Económico de la Liga de Fútbol Profesional en cuyo art. 1 ya recoge que es finalidad de la norma *“mejorar la capacidad económica y financiera de los clubes, incrementando su transparencia y credibilidad y otorgar la debida importancia a la protección de los acreedores garantizando que los clubes saldan puntualmente sus deudas con los jugadores, Seguridad Social, Agencia Tributaria y el resto de clubes”*. Y a tal efecto el art. 18 establece expresamente:

*“1. Los Clubes y SADs deberán demostrar que, a fecha de 31 de diciembre, no existen deudas pendientes de pago, tal y como las mismas se definen en el Anexo II del presente Reglamento, con la Seguridad Social y las Autoridades fiscales correspondientes.  
2. A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, todos los Clubes y SADs deberán presentar un certificado emitido por las autoridades públicas*

*correspondientes en el que se recoja, expresamente, a fecha de 31 de diciembre, que no existen deudas pendientes con la entidad pública correspondiente.*

*3. Los Clubes y SADs deberán cumplimentar un listado de obligaciones económicas con la Seguridad Social y las Autoridades fiscales correspondientes –facilitado por la LFP-, en el que figuren, entre otros extremos, los siguientes:*

*a) Organismo.*

*b) Deuda pendiente, distinguiendo entre los importes del principal, intereses de demora y sanciones. Asimismo deberá detallarse los vencimientos de cada una de las partidas.*

*c) Plazos vencidos.*

*d) Cualquier otra circunstancia que afecte directa o indirectamente al cumplimiento de la deuda.*

*4. Con respecto a los aplazamientos solicitados ante la Hacienda Pública o la Tesorería General de la Seguridad Social antes del 31 de diciembre, el Club o SAD deberá comunicar al Comité la resolución sobre el mismo tan pronto se produzca, como un hecho posterior relevante*

*5. En el caso de que el citado aplazamiento se solicitase con posterioridad al 31 de diciembre, el mismo no se considerará a efectos del análisis por parte del Comité a no ser que a la fecha del mismo se halle aprobado por la Administración pertinente.*

*6. Se deberá conciliar la deuda total del listado, en su caso, con la que figure registrada como tal en las correspondientes cuentas acreedoras de los estados financieros intermedios presentados.*

*7. El listado de listado de obligaciones económicas con la Seguridad Social y las Autoridades fiscales correspondientes, deberá ser firmado por los representantes legales de la entidad y verificado por los auditores de cada Club/SAD, cumpliendo la normativa ISRE 4400 recogida en la Guía 3 de julio de 2006 emitida por el Instituto de Censores de Cuentas, y posteriores actualizaciones”*

En cumplimiento de esta previsión el Club Atlético Osasuna ha ido presentando, como consta en autos, las certificaciones emitidas por el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra en que se hace constar expresamente que *comprobados los datos existentes en los ficheros de este Departamento resulta que CLUB ATLETICO OSASUNA está al corriente de sus obligaciones tributarias.* Así consta, en lo que ahora nos atañe, en fecha de 26 de junio de 2010, 29 de junio de 2011, 25 de julio de 2012, 11 de enero de 2013, 19 de agosto de 2013.

Por tanto, podemos concluir que OSASUNA disponía de las siguientes medidas de control:

- Conforme al art. 23 de los Estatutos son funciones de la Asamblea General Ordinaria: a) el examen y aprobación de las cuentas de ingresos y gastos de la temporada anterior, b) el examen y aprobación del presupuesto de la temporada siguiente, c) el examen de la memoria explicativa de la situación económica, financiera y deportiva del Club.

- Conforme al art. 54, el gerente se ha de ocupar, entre otras, de controlar los ingresos y gastos que tenga el club.

- Conforme al art. 55, la Comisión Económica, aun cuando se indique que su objeto es asesorar en lo relativo a la marcha económica del Club, entre sus funciones se encuentra la de emitir el correspondiente informe antes de que sean presentadas a la Asamblea General la memoria, presupuesto y cuentas de cada temporada así como sobre cuantas cuestiones en materia económica lo estimen conveniente. Para emitir esos informes la Comisión tendrá acceso a la documentación económica y contable que sea precisa, llevando además el correspondiente Libro de Actas.
- Conforme al art. 58 entre los libros del Club se encuentran los Libros de Contabilidad en los que han de figurar todos los ingresos y gastos del club y todos los asientos contables de acuerdo con las especificaciones de la Liga de Fútbol Profesional y el Plan General de Contabilidad, los Balances de Situación y las Cuentas de Resultados anuales.
- Conforme al art. 12 del Reglamento de Control Económico de la Liga de Fútbol Profesional, se presentaban a la Liga de Fútbol Profesional las cuentas anuales individuales y consolidadas, los estados financieros intermedios individuales y consolidados, listados de deudas entre otros, con las Administraciones Públicas correspondientes así como los certificados emitidos por las mismas.
- Conforme al art. 13 del Reglamento las Cuentas se presentaban formuladas conforme a la legislación mercantil, debidamente auditadas, siendo requisito que fueran acompañadas del correspondiente informe de auditoría en que el auditor debía emitir opinión y que ésta no fuera desfavorable.

**CUARTO.-** Visto lo anterior, hemos de analizar si la falta del debido funcionamiento de estos mecanismos de control y previsión permite atribuir a OSASUNA responsabilidad penal por la comisión del delito contra la Hacienda Pública. Y aquí nuevamente nos hemos de remitir a la conclusión alcanzada por el Juzgado de Instrucción nº 2 y por la Audiencia Provincial, añadiendo los datos obtenidos conforme a las declaraciones practicadas a lo largo de la instrucción de la causa. Y así, los Srs. López y Gómez en sus respectivas declaraciones indicaron que el auditor al realizar el análisis de las cuentas emitía unos anexos previos al informe definitivo que se sometía a la consideración del Presidente y en su caso vicepresidente (ni siquiera de la Junta Directiva), anexos en que supuestamente se hacía constar la necesidad de declarar el IVA de las taquillas y palcos, si bien siendo rechazada esta petición no se hacía referencia alguna en el informe de auditoría definitivo a ello. Estos anexos carecían de publicidad y por tanto no eran conocidos por ejemplo por la Comisión Económica al realizar sus correspondientes informes o por la Asamblea al aprobar las cuentas. Los integrantes de la Comisión Económica han coincidido en afirmar que no se les facilitaban las reuniones con la Junta Directiva, no se les facilitaba la documentación que solicitaban, sus propuestas eran desoídas y ni siquiera eran contestadas. Y en todo caso, dado que las cuentas que se les facilitaban eran las auditadas, partían de la consideración de que el auditor ya había realizado la correspondiente comprobación de las mismas.

Y finalmente no podemos dejar de referirnos al dato más relevante si cabe, como es el hecho ya indicado de que anualmente el Departamento de Economía y Hacienda, órgano externo e independiente de OSASUNA, hacía constar que “comprobados los datos” el Club se encontraba al

corriente de sus obligaciones fiscales. Y tengamos en cuenta que las cantidades presuntamente defraudadas se han puesto de manifiesto como consecuencia de la auditoría llevada a cabo por parte del Club en base a la obligación contenida en la Disposición Adicional Unica de la Ley Foral 26/2014, de 2 de diciembre, por la que se aprueba la reestructuración de la deuda del Club Atlético Osasuna con la Comunidad Foral de Navarra y que como se indica en la querrela se refiere a las diferencias de cantidades consignadas en los libros del Club y reflejadas en las declaraciones de IVA y la falta de declaración del IVA de taquillas, abonos, palcos y boxes. Es decir, no se trata de operaciones de ingeniería financiera imposibles de detectar, sino que han aflorado en el estudio de los libros del club, por lo que si se estaban formulando las cuentas conforme a las exigencias de la Liga de Fútbol Profesional, eran debidamente auditadas y el Departamento de Economía y Hacienda emitía anualmente un certificado en que hacía constar que comprobados los datos OSASUNA estaba al corriente de sus obligaciones fiscales, no podemos sino concluir que no es imputable a OSASUNA como persona jurídica el hecho de que por parte de alguno o algunos de los directivos se haya decidido supuestamente dejar de declarar determinadas cantidades de IVA. El mero hecho de que el sujeto pasivo del impuesto sea el Club no implica que exista una transferencia de responsabilidad penal por la conducta llevada a cabo por la o las personas físicas que lo han dirigido, sino que debe comprobarse que se ha incurrido en algún tipo de responsabilidad penal, y visto lo analizado, y con plena remisión a lo ya resuelto por el Juzgado de Instrucción nº 2 de Pamplona y por la Sección Primera de la Audiencia Provincial, no cabe sino mantener que no procede la imputación del CLUB ATLETICO OSASUNA en este caso por el presunto delito fiscal cometido.

## **PARTE DISPOSITIVA**

### **NO HA LUGAR A IMPUTAR AL CLUB ATLETICO OSASUNA POR EL DELITO FISCAL QUE SE ESTA INVESTIGANDO**

Dado que hasta ahora se ha admitido la personación del CLUB como querellado, dése traslado a su representación procesal a fin de que proceda a regularizar la misma

Notifíquese a las partes, a quienes pueda causar perjuicio y al Mº Fiscal, haciéndoles saber que contra el auto cabe interponer, ante este Tribunal, **RECURSO DE REFORMA** en el plazo de los **TRES DÍAS** siguientes a su notificación y/o **RECURSO DE APELACIÓN**, subsidiariamente con el de reforma o por separado, en este caso, dentro del plazo de los **CINCO DÍAS** siguientes a la notificación.

Así por este Auto lo acuerdo, mando y firmo.

El/La Magistrado-Juez.





**DILIGENCIA.-** Seguidamente la extiendo yo el Letrado de la Administración de Justicia, para hacer constar que la anterior resolución la ha dictado el/la Magistrado-Juez que la firma, para su unión a los autos, notificación a las partes y dar cumplimiento a lo acordado. Doy fe.